

**Die Grundbesitzbesteuerung in
ausgewählten EU-Mitgliedstaaten**

Steuerbelastungsvergleich • Kritische Bestandsaufnahme • Reformvorschlag

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(Dr. rer. pol.)

durch den Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der

Universität Duisburg-Essen
Standort Essen

vorgelegt von

Name: Christoph Voos

Ort: Düsseldorf

Essen 2003

Tag der mündlichen Prüfung: 24. April 2003

Erstgutachter: Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Zweitgutachter: Prof. Dr. Rainer Elschen

Inhaltsverzeichnis.....	II
Abkürzungsverzeichnis.....	XVI
Tabellenverzeichnis.....	XXII
Anhangsverzeichnis.....	XXIV

1. TEIL:

PROBLEMSTELLUNG UND THEMENABGRENZUNG.....1

A. UNTERSUCHUNGSGEGENSTAND.....	1
B. PRÄZISIERUNG DER PROBLEMSTELLUNG	6
I. Untersuchungsziel.....	6
II. Wissenschaftssystematische Einordnung der Untersuchung.....	8
III. Untersuchungsprämissen	11
IV. Untersuchungsmethode zur Durchführung des internationalen Steuerbelastungsvergleichs	13
V. Untersuchungsgang.....	18

2. TEIL:

BEGRIFFLICHE UND THEORETISCHE GRUNDLAGEN.....23

A. BEGRIFFSDEFINITIONEN.....	23
I. Begriff des „Grundbesitzes“	23
II. Begriff der „Einkünfte aus Grundbesitz“ bzw. der „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“	25
III. Begriff des „unbeweglichen Vermögens“	27
IV. Begriff der „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen“	28
B. LEITLINIEN ZUR BEURTEILUNG DER GELTENDEN VORSCHRIF- TEN ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG UND ZUR FORMU- LIERUNG VON REFORMVORSCHLÄGEN	29
I. Grundlegende Anforderungen an die Aufstellung eines Referenz- rahmens der Besteuerung	29

II.	Referenzrahmen der nationalen Grundbesitzbesteuerung	34
1.	Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems.....	34
2.	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	35
3.	Synthetische Einkommensermittlung	37
4.	Nettoprinzip der Besteuerung	39
5.	Unternehmenserhaltungsprinzip	41
6.	Neutralität der Besteuerung	43
7.	Administrative Effizienz.....	46
III.	Referenzrahmen der internationalen Grundbesitzbesteuerung	49
1.	Begriff und Grundprobleme des Internationalen Steuerrechts	49
2.	Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems.....	51
3.	Kapitalimport- und Kapitalimportneutralität	53
4.	Administrative Effizienz.....	46

3. TEIL:

BESTANDSAUFNAHME UND KRITISCHE ANALYSE DER GELTEN- DEN VORSCHRIFTEN ZUR GRUNDBESITZBESTEuerung IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND..... 56

A.	DAS GELTENDE SYSTEM ZUR BESTEuerung DES GRUND- BESITZES IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND.....	56
I.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften.....	56
1.	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Ein- kunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz	56
2.	Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen.....	60
3.	Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben	61
a.)	Abzugsfähigkeit dem Grunde nach	61
b.)	Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungs- grundlagen	61
c.)	Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sowie anschaffungs- naher Herstellungsaufwand	66
d.)	Zinsaufwendungen	67
e.)	Sonstige Aufwendungen.....	68
4.	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	68

5.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	70
a.)	Inländischer Grundbesitz.....	70
b.)	Ausländischer Grundbesitz.....	71
II.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften.....	72
1.	Behandlung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen	72
2.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen	73
a.)	Private Veräußerungsgeschäfte	73
b.)	Gewerblicher Grundstückshandel	74
3.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen	77
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	78
III.	Gewerbsteuer vom Gewerbeertrag.....	79
1.	Anknüpfungspunkte der Gewerbsteuer und Ermittlung des Gewerbeertrags	79
2.	Besondere Ermittlungsvorschriften	81
a.)	Hinzurechnungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags.....	81
b.)	Kürzungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags	82
3.	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	83
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	83
IV.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	84
1.	Steuerpflicht und Tarife	84
2.	Bewertung des Grundbesitzes.....	85
3.	Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens	87
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	87
V.	Grundsteuer.....	89
1.	Steuerobjekt und Tarife	89
2.	Bewertung des Grundbesitzes.....	90
VI.	Vermögensteuer	91
VII.	Grunderwerbsteuer.....	91
1.	Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge.....	91
2.	Bemessungsgrundlage und Tarif	92
3.	Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen.....	93

VIII. Umsatzsteuer	96
1. Steuerbare Umsätze	96
a.) Vollständige Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen	96
b.) Optionsmöglichkeiten	96
2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	97
 B. KRITISCHE WÜRDIGUNG DER STEUERSYSTEMATISCHEN UNZULÄNGLICHKEITEN DER GEGENWÄRTIGEN GRUNDBESITZBESTEuerung IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND	99
I. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Ertragsteuerrecht	99
1. Zweifelsfragen und Fortentwicklungsmöglichkeiten bei der Abschreibungsverrechnung	99
2. Unzureichende Rechtfertigungsversuche für die bestehende steuerliche Ungleichbehandlung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne	102
3. Zweifelsfragen bei der Verrechnung nationaler und internationaler Vermietungsverluste	105
4. Ansatzpunkte zur Gewährleistung der Erhebungssicherheit	107
5. Stellungnahme zu den besonderen Verteilungsregeln für Grundbesitz in Doppelbesteuerungsabkommen	107
6. Kritische Würdigung der Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (einfache Kürzung)	109
7. Kritische Würdigung der erweiterten Kürzung für Grundbesitzunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG)	111
II. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Substanzsteuerrecht	113
1. Die Bedarfsbewertung als <i>lex imperfecta</i> der Grundbesitzbewertung im Erbschaftsteuerrecht	113
2. Unzureichende Rechtfertigungsversuche für die Erhebung einer Grundsteuer und Unzulänglichkeiten bei deren Ausgestaltung	122
III. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Verkehrsteuerrecht	124
1. Kritische Würdigung der gegenwärtigen umsatzsteuerlichen Erfassung von Grundstücksumsätzen und der gewährten Optionsmöglichkeiten	124
2. Unzulänglichkeiten im gegenwärtigen Grunderwerbsteuerrecht ...	127

4. TEIL:**STEUERARTENSPEZIFISCHE ANALYSE DES SYSTEMS ZUR
GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN AUSGEWÄHLTEN
EU-NACHBARSTAATEN 134****A. DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER REPUBLIK
FRANKREICH 134****I. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften..... 134**

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Einkunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz 134
2. Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen..... 136
3. Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben 137
 - a.) Abzugsfähigkeit dem Grunde nach 137
 - b.) Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungsgrundlagen 138
 - c.) Erhaltungs- und Herstellungsaufwand 140
 - d.) Zinsaufwendungen 141
 - e.) Sonstige Aufwendungen..... 141
4. Verlustverrechnungsmöglichkeiten 142
5. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten..... 143
 - a.) Inländischer Grundbesitz..... 143
 - b.) Ausländischer Grundbesitz..... 144
 - c.) Verteilungsregeln im DBA/Frankreich 144

II. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften..... 145

1. Behandlung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen 145
2. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen 146
3. Besonderheiten bei gewerblichen Grundstückshändlern (*marchand de biens*) 147
4. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen 148
5. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen 150
6. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten..... 150

III. Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich 152

IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer	156
1. Steuerpflicht und Tarife	156
2. Bewertung des Grundbesitzes.....	157
3. Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens	159
4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	159
V. Grundsteuer und Wohnsteuer	160
1. Grundsteuer.....	160
a.) Steuerobjekt und Tarife	160
b.) Bewertung des Grundbesitzes	161
2. Wohnsteuer	163
VI. Vermögensteuer	164
1. Besteuerung von Grundbesitz mit der Vermögensteuer	164
2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	166
VII. Sonstige Steuern mit Substanzsteuercharakter	167
1. Steuer auf Mietverträge (<i>droit de bail</i>)	167
2. Gewerbekapitalsteuer (<i>taxe professionnelle</i>).....	167
VIII. Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich.....	168
IX. Registersteuer.....	171
1. Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge.....	171
2. Bemessungsgrundlage und Tarif	173
3. Besondere Problemstellung bei Umstrukturierungsmaßnahmen....	174
X. Umsatzsteuer.....	175
1. Steuerbare Umsätze	175
a.) Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen.....	175
b.) Veräußerung von Grundstücken durch bestimmte Gewerbetreibende.....	177
c.) Optionsmöglichkeiten	178
2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	179
XI. Kritische Würdigung der verkehrsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich.....	180

B.	DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IM VEREINIGTEN KÖNIG- REICH DER NIEDERLANDE	182
I.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften.....	182
1.	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Ein- kunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz	182
2.	Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen.....	184
3.	Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben	185
a.)	Abzugsfähigkeit dem Grunde nach	185
b.)	Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungs- grundlagen	185
c.)	Erhaltungs- und Herstellungsaufwand	187
d.)	Zinsaufwendungen	188
e.)	Sonstige Aufwendungen.....	188
4.	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	188
5.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	189
a.)	Inländischer Grundbesitz.....	189
b.)	Ausländischer Grundbesitz.....	189
c.)	Verteilungsregeln im DBA/Niederlande	190
II.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften.....	191
1.	Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen	191
2.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Ver- äußerungsgeschäften im Privatvermögen (<i>gewerblicher Grundstückshandel</i>)	191
3.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von ein- maligen Einkünften im Betriebsvermögen	193
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	193
III.	Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung des Grund- besitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande.....	194
IV.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	196
1.	Steuerpflicht und Tarife	196
2.	Bewertung des Grundbesitzes.....	197
3.	Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens	198
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	198

V.	Grundsteuer.....	199
1.	Steuerobjekt und Tarife	199
2.	Bewertung des Grundbesitzes.....	200
VI.	Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande	201
VII.	Grunderwerbsteuer.....	202
1.	Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge.....	202
2.	Bemessungsgrundlage und Tarif	204
3.	Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen	204
IX.	Umsatzsteuer.....	205
1.	Steuerbare Umsätze	205
a.)	Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen.....	205
b.)	Optionsmöglichkeiten	206
2.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	208
X.	Kritische Würdigung der verkehrssteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande	209
C.	DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER REPUBLIK ÖSTERREICH.....	210
I.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften.....	210
1.	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Ein- kunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz	210
2.	Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen.....	213
3.	Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben	213
a.)	Abzugsfähigkeit dem Grunde nach	213
b.)	Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungs- grundlagen.....	214
c.)	Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungs- aufwand	216
d.)	Zinsaufwendungen	218
e.)	Sonstige Aufwendungen.....	218
4.	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	218
5.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	220
a.)	Inländischer Grundbesitz.....	220
b.)	Ausländischer Grundbesitz.....	221

c.)	Verteilungsregeln im DBA/Österreich.....	222
II.	Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften.....	222
1.	Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen	222
2.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen	223
a.)	Spekulationsgeschäfte	223
b.)	Gewerblicher Grundstückshandel	224
3.	Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen	228
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	229
III.	Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung von Grundbesitz in der Republik Österreich	230
IV.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	232
1.	Steuerpflicht und Tarife	232
2.	Bewertung des Grundbesitzes.....	233
3.	Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens	235
4.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	236
V.	Grundsteuer und Bodenwertabgabe.....	237
1.	Grundsteuer.....	237
2.	Bodenwertabgabe.....	238
VI.	Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in Österreich	239
VII.	Grunderwerbsteuer.....	241
1.	Steuerbare Erwerbsvorgänge	241
2.	Bemessungsgrundlage und Tarif	241
3.	Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen.....	243
VIII.	Umsatzsteuer.....	244
1.	Steuerbare Umsätze	244
a.)	Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen.....	244
b.)	Optionsmöglichkeiten	245
2.	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	246
IX.	Kritische Würdigung der verkehrsteuerlichen Behandlung von Grundbesitz in der Republik Österreich	247

5. TEIL:

QUANTIFIZIERUNG DER STEUERBELASTUNG DES GRUNDBESITZES UND DER EINKÜNFTE AUS GRUNDBESITZ IN DEN UNTERSUCHTEN EU-MITGLIEDSTAATEN 250

A. METHODISCHER ANSATZ UND KONZEPTIONELLE GRUNDLAGEN 250

B. AUFBAU DES STEUERBELASTUNGSVERGLEICHS 251

I. Modell- und Rechnungsprämissen 251

II. Außersteuerrechtliche Daten 255

1. Anschaffungskosten des Grund und Bodens und der Gebäude 255

2. Finanzierungsstruktur 255

3. Preissteigerungsraten 256

4. Wechselkurse 258

5. Veräußerungserlöse, Veräußerungsgewinne sowie Sachwertentwicklung des Grund und Bodens und der Gebäude 258

6. Rendite des Grundbesitzes und Mietzins 261

7. Kalkulations-, Soll- und Habenzinssatz 263

8. Basisdaten bei natürlichen Personen sowie Gesellschafterdaten und Ausschüttungsverhalten bei juristischen Personen 264

III. Steuerrechtliche Daten 265

1. Rechtsquellen und Gesetzesstand der Untersuchung 265

2. Steuersätze in den untersuchten Ländern 266

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, insbesondere im Hinblick auf „einheitswertabhängige“ Steuerarten und Relationshypothesen der Steuerwerte zu den Verkehrswerten 268

IV. Konzeption des Modells 269

1. Die drei Grundtypen der modellmäßigen Berechnungen 269

2. Aufbau und Ablauf der modellmäßigen Berechnungen 271

a.) Rahmendaten der Berechnungen (Eingabemodul) 271

b.) Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben (Berechnungsmodul) 273

c.) Ermittlung und Fortschreibung des Finanzierungsbedarfs sowie des Zinsaufwands (Berechnungsmodul) 274

d.) Ermittlung und Fortschreibung des Liquiditätssaldos (Berechnungsmodul) 275

3.	Berechnung der Steuerzahlungen	280
V.	Berechnung der Steuerbelastung	283
1.	Bestimmung des Endvermögens.....	283
2.	Ermittlung der effektiven Steuerbelastung	287
C.	ERGEBNISSE FÜR DIE DATEN DES GRUNDTYPS 1	289
I.	Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen	289
II.	Vergleich der Einkommensteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen.....	291
1.	Vergleich der Einkommensteuerbelastungen	291
2.	Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen	292
a.)	Veräußerungsgewinn.....	292
b.)	Abschreibungen.....	293
c.)	Sonstige Ausgaben	294
III.	Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungs- grundlagendifferenzen.....	295
1.	Vergleich der Grundsteuerbelastungen.....	295
2.	Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen	295
IV.	Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Bemessungsgrundlagen	297
V.	Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Be- messungsgrundlagendifferenzen	298
D.	ERGEBNISSE FÜR DIE AUSGANGSDATEN DES GRUNDTYPS 2	298
I.	Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen	299
II.	Vergleich der Einkommensteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen.....	300
1.	Vergleich der Einkommensteuerbelastungen	300
2.	Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen	301
a.)	Veräußerungsgewinn.....	301
b.)	Abschreibungen.....	302
III.	Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungs- grundlagendifferenzen.....	303
IV.	Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Be- messungsgrundlagen	303

V.	Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen	304
E.	ERGEBNISSE FÜR DIE AUSGANGSDATEN DES GRUNDTYPS 3	304
I.	Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen	304
II.	Vergleich der Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen.....	306
1.	Vergleich der Körper- und Einkommensteuerbelastungen.....	306
2.	Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen	307
a.)	Veräußerungsgewinn.....	307
b.)	Abschreibungen.....	308
III.	Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen	309
IV.	Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Bemessungsgrundlagen	309
V.	Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen	310

6. TEIL:

REFORMÜBERLEGUNGEN ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG AUS NORMATIVER UND STEUERRECHTSVERGLEICHENDER SICHT.....311

A.	NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN ERTRAG- STEUERN	311
I.	Angleichung der Abschreibungssätze für betrieblichen und privaten Grundbesitz sowie Streichung von Sozialzwecknormen zur Abschreibungsverrechnung in den Steuergesetzen	311
II.	Probleme bei der Erfassung und Verrechnung von Vermietungsverlusten	312
III.	Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Investitionen in Grundbesitz.....	314
1.	Abschaffung des Mindeststeuersatzes	314
2.	Gewährung identischer Verlustverrechnungsmöglichkeiten	317
3.	Einführung einer Rückfallklausel im DBA/Niederlande.....	317

IV.	Umgestaltung der Erfassung und Ermittlung von aperiodischen Einkünften (Veräußerungsgewinne).....	318
1.	Gleichmäßige Erfassung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne beim Erwerbsvermögen.....	318
2.	Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung bei Veräußerungsgewinnen.....	321
V.	Steuerverfahrenstechnische Überlegungen.....	324
B.	NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN SUBSTANZ- STEUERN	325
I.	Bewertungsvielfalt und Zweifelsfragen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Zwecke der Substanzsteuern.....	325
II.	Verkehrs- und Ertragswerte als Bemessungsgrundlage der Substanzsteuern	329
1.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	329
2.	Grundsteuer.....	332
IV.	Steuerverfahrenstechnische Überlegungen.....	334
C.	NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN VERKEHRSTEUERN.....	335
I.	Einführung einer Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen zu gewerblichen Zwecken.....	335
II.	Einführung einer grunderwerbsteuerlichen Befreiungsvorschrift bei Ausübung der gewährten Optionsmöglichkeit im Umsatzsteuerrecht....	337
III.	Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuergesetz.....	338
IV.	Keine grunderwerbsteuerliche Erfassung und Belastung von Umstrukturierungsvorgängen.....	343
D.	BEGRÜNDUNG DER BEIBEHALTUNG VEREINZELTER RECHTS- NORMEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND TROTZ ALTERNATIVER KONZEPTE IN EU-MITGLIEDSTAATEN (POSITIVKATALOG)	347
I.	Erfassung tatsächlicher anstelle fiktiver periodischer Einnahmen (Einkünfte) aus Grundbesitz.....	347

II.	Keine Pauschalierung von Werbungskosten.....	348
1.	Ermittlung der Abschreibungen als Prozentsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten anstelle einer Pauschalierung als Prozentsatz der Einnahmen.....	348
2.	Berücksichtigung tatsächlicher sonstiger Ausgaben anstelle des Ansatzes von Erfahrungswerten	350
III.	Umsatzsteuerbefreiung der Vermietungsumsätze zu Wohnzwecken.....	352

7. TEIL:

ZUSAMMENFASSUNG DER WESENTLICHEN UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE	355
---	------------

Anhang.....	369
Literatur- und Rechtsquellenverzeichnis.....	488
Eidesstattliche Erklärung.....	527

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
AbgÄG	(österreichisches) Abgabenänderungsgesetz
Abl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
AO	Abgabenordnung
AÖFV	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (Zeitschrift, Österreich)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen (Niederlande)
BAO	(österreichische) Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift, Deutschland)
Bd.	Band
BddW	Blick durch die Wirtschaft (Tageszeitung, Deutschland)
BdF	Bundesministerium der Finanzen
betr.	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belasting-rechtspraak (Sammlung, Niederlande)
BR-Drs.	Bundesrat-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung, Deutschland)
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts (Sammlung, Niederlande)
BW	Burgerlijk wetboek (Niederlande)
BwAbgG	(österreichisches) Bodenwertabgabengesetz
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International (Tagungsband, Niederlande – Nummer des Bandes in römischen Zahlen)
CGI	Code Général des Impôts (Frankreich)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift, Deutschland)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift, Deutschland)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift, Deutschland)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Deutschland)
EG	Europäische Gemeinschaft
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
erw.	erweitert
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
FF	Französische Franc
FG	Finanzgericht
FN	Finanz-Nachrichten (Zeitschrift, Deutschland)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift, Deutschland)

GBÖ	Grundbuchordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift, Deutschland)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GW	Uittreksel Gemeentewet (Niederlande)
H	Hinweis
Halbs.	Halbsatz
HB	Handelsblatt (Tageszeitung, Deutschland)
hfl	niederländische Gulden
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift, Deutschland)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.S.	im engeren Sinne
Ifo	Institut für Wirtschaftsforschung e.V.
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift, Deutschland)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift, Deutschland)
i.w.S.	im weiteren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
KommStG	(österreichisches) Kommunalsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz

LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift/Verlag, Deutschland)
neubearb.	neubearbeitet
öBewG	österreichisches Bewertungsgesetz
öBMF	österreichisches Bundesministerium für Finanzen
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation for Economic Cooperation and Development
öErbStG	österreichisches Erbschaftsteuergesetz
öESTG	österreichisches Einkommensteuergesetz
öGrStG	österreichisches Grundsteuergesetz
öGrESTG	österreichisches Grunderwerbsteuergesetz
öHGB	österreichisches Handelsgesetzbuch
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
öS	österreichische Schilling
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift, Österreich)
ÖStZB	Beilage zur ÖStZ: Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VfGH und des VfGG (Zeitschrift, Österreich)
öUStG	österreichisches Umsatzsteuergesetz
OFD	Oberfinanzdirektion
o.V.	ohne Verfasserangabe
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RdW	Recht der Wirtschaft (Zeitschrift, Österreich)
Rn.	Randnummer
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift, Deutschland)
RStBl.	Reichssteuerblatt

Rz.	Randziffer
S.	Seite, Satz
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
Sp.	Spalte(n)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift, Deutschland)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift, Deutschland)
SW	Successiewet (Niederlande)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift, Österreich)
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	und andere, unter anderem(n)
überarb.	überarbeitet
UmgrStG	(österreichisches) Umgründungssteuergesetz
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Verf.	Verfasser
VwGH	(österreichischer) Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VN	Vakstudie nieuws (Zeitschrift, Niederlande)
VStG	Vermögenssteuergesetz
VuVRL	(österreichische) Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer (Niederlande)
Wet div.bel.	Wet op de dividendbelasting (Niederlande)
Wet IB	Wet op de inkomstenbelasting (Niederlande)

Wet OB	Wet op de omzetbelasting (Niederlande)
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting (Niederlande)
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken (Niederlande)
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift, Deutschland)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift, Deutschland)
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift, Deutschland)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift ab 1964, Deutschland)
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (Zeitschrift bis 1963, Deutschland)
Ziff.	Ziffer

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Abschreibungssätze für Gebäude in der Bundesrepublik Deutschland.
Tab. 2:	Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in der Bundesrepublik Deutschland.
Tab. 3:	Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in Frankreich.
Tab. 4:	Vermögenssteuertarif in Frankreich.
Tab. 5:	Registersteuerbelastung in Frankreich.
Tab. 6:	Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in den Niederlanden.
Tab. 7:	Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in Österreich.
Tab. 8:	Zuordnung der Preisindices zu verschiedenen Vermögens- und Erfolgspositionen.
Tab. 9:	Durchschnittliche periodische Preissteigerungsraten (geometrisches Mittel) in den untersuchten Staaten für bestimmte Gütergruppen in den Jahren 1988 bis 1997.
Tab. 10:	Durchschnittliche Zinssätze in den untersuchten Staaten für den Zeitraum 1988 bis 1997.
Tab. 11:	Steuersätze in den untersuchten EU-Staaten.

Tab. 12:	Wertverhältnisse der Grundsteuerbemessungsgrundlagen.
Tab. 13:	Relationen der Steuerwerte zu den Verkehrswerten.
Tab. 14:	Eingabedaten der drei Grundtypen.
Tab. 15:	Ermittlung der Endvermögen.
Tab. 16:	Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung.
Tab. 17:	Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 1.
Tab. 18:	Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 2.
Tab. 19:	Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 3.

Anhangsverzeichnis

- Anh. 1: Ermittlung der effektiven Gesamtsteuerbelastung für die Daten des Grundtyps 1.
- Anh. 2: Ermittlung der effektiven Gesamtsteuerbelastung für die Daten des Grundtyps 2.
- Anh. 3: Ermittlung der effektiven Gesamtsteuerbelastung für die Daten des Grundtyps 3.
- Anh. 4: Ermittlung der Endvermögen vor Steuern.

1. TEIL:

PROBLEMSTELLUNG UND THEMENABGRENZUNG

A. UNTERSUCHUNGSGEGENSTAND

Vom 6. bis 11. Oktober 1991 fand in Barcelona der 45. Kongress der International Fiscal Association mit dem Thema „**Steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens**“ statt.¹ Gegenstand der Beratungen war die Frage, ob ein internationaler Vergleich der Bemessungsgrundlagen des unbeweglichen Vermögens aufgrund der Vielzahl der angewandten Begriffe, Methoden und Verfahren sinnvoll und ob eine Harmonisierung dieser Kriterien wünschenswert und durchführbar ist.² Übereinstimmend wurde ein internationaler Vergleich der Bemessungsgrundlagen des unbeweglichen Vermögens als sinnvoll und fruchtbar angesehen. Durch diesen Vergleich lassen sich die im eigenen Steuerrecht angewandten Methoden besser werten bzw. einordnen. Im Ergebnis können aus den Erfahrungen anderer Staaten mit deren Bewertungsvorschriften Ansatzpunkte für die Fortentwicklung der eigenen Grundbesitzbewertung abgeleitet bzw. eine internationale Harmonisierung der steuerlichen Bewertung des unbeweglichen Vermögens angeregt werden.³

Wie wichtig insbesondere die steuerliche Bewertung von unbeweglichem Vermögen ist, zeigt die in der Bundesrepublik Deutschland geführte Diskussion über die Bewer-

¹ Vgl. *Wingert, Karl-Dieter*: Der XLV. Kongress der International Fiscal Association in Barcelona vom 6. bis 11. Oktober 1991, IWB v. 25. März 1992, Fach 1: IFA-Mitteilungen, S. 1297-1302 und International Fiscal Association (Hrsg.): CDFI LXXVIa: Steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens. Deventer/Boston 1991 (im folgenden: CDFI LXXVIa (1991)).

² Vgl. *ebenda*, S. 1297; *Massanet, Juan Ramallo/ Reixach, Lluís Penuelas*: Generalbericht (in deutscher Sprache), in: CDFI LXXVIa (1991), S. 89-115, [S. 89-92].

³ Vgl. *Wingert (1992)*, S. 1297-1298.

tung des Grundbesitzes anhand von **Einheitswerten** anstelle der Verkehrswerte.¹ Zur Quantifizierung der Ungleichbehandlung des unbeweglichen Vermögens gegenüber dem sonstigen Vermögen sind verschiedene Untersuchungen durchgeführt worden.² Die Untersuchungen kommen zu dem Ergebnis, dass die Einheitswerte nur 0,4 bis 30% der Verkehrswerte betragen.³

Diese Grundbesitzprivilegierung ist mit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 als verfassungswidrig erklärt worden, so dass ab dem 1. Januar 1997 für die deutsche Erbschaftsteuer die **Bedarfsbewertung** zur Anwendung kommt.⁴ Solange die Ungleichbehandlung weiter besteht, kann die Vermögensteuer aus diesen Gründen nicht mehr erhoben werden. Weiterhin werden jedoch die Einheitswerte als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verwendet. Unabhängig von der an der Gesamtsteuerbelastung gemessenen niedrigen Grundsteuerbelastung und der Frage, ob durch diese Steuer das unbewegliche Vermögen gegenüber anderen Vermögensarten benachteiligt wird, führt die Anwendung der Einheitswerte nicht zu einer dem Besteuerungszeitpunkt nahen Bewertung des unbeweglichen Vermögens

¹ Vgl. z.B. *Kirchhof, Paul*: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, DStR 1984, S. 575-583; *Troll, Max*: Sind die Einheitswerte verfassungswidrig? – Bundesverfassungsgericht verhandelt am 21.10.1986, BddW 189 v. 2. Oktober 1986, S. 4-5; *Kapp, Reinhard*: Vorrang des Verfassungsrechts vor Verfahrensrecht – verfassungswidrige Grundbesitzprivilegierung, DStR 1990, S. 509-510; *Meyding, Dietrich*: Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, S. 1113-1117; *Wolf, Michael*: Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen, DStR 1993, S. 541-550; *Rid, Max*: Neubewertung des Grundvermögens?, DStR 1994, S. 1-6; *Fischer, Lutz*: Die Auswirkungen des Bundesverfassungsgerichts-Urteils zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung des Grundvermögens für den „Steuerstandort“ Deutschland, IStR 1995, S. 593-599; *Loritz, Karl-Georg*: Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes, DStR 1995, Beihefter zu Heft 8, S. 1-20; *Zitzelsberger, Heribert*: Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht, in: Kley, Max Dietrich/Sünner, Eckart/Willemsen, Arnold (Hrsg.): Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag: Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Köln 1997, S. 661-671.

² Vgl. *Jakob, Wolfgang*: Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes sowie einer befristeten Anwendung von differenzierten Zuschlägen zu Einheitswerten. Heft 48 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1993 sowie *Uelner, Adalbert*: Die Problematik der Einheitsbewertung, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 275-291.

³ Vgl. *Jakob (1993)*, S. 62-65 m.w.N.; *Uelner (1984)*, S. 284. Die Sätze enthalten bereits den Zuschlag von 40% gemäß § 121a BewG. Vgl. *Fischer (1995)*, S. 594.

⁴ Vgl. Beschluss d. BVerfG v. 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671 und zum neuen Recht: §§ 138-150 BewG.

und somit zu einer Ungleichbehandlung in der Besteuerung.¹ Dass grundsätzlich der **Marktwert** (*fair market value*) der steuerlichen Bewertung des unbeweglichen Vermögens zugrunde liegen soll, erkannten bereits die Teilnehmer des IFA-Kongresses, da nur er eine dem Besteuerungszeitpunkt nahe Bewertung ermöglicht.² Es stellt sich aber die Frage, mit welcher **Methode** und durch welches **Verfahren** der Marktwert zu ermitteln ist.

Die Methode der Wertbemessung bezeichnet die Technik, d.h. die verschiedenen Wege, die notwendig sind, die durch den Wert verkörperte Idee zu quantifizieren.³ Diese Wertbemessung kann z.B. einerseits durch das Ertragswertverfahren und andererseits durch das Sachwertverfahren vorgenommen werden. Das Verfahren kennzeichnet die Tätigkeiten und die Personen, die im einzelnen erforderlich sind, um den Wert mit der jeweiligen Methode zu quantifizieren.⁴ Die Anwendung, d.h. die Durchführung der entsprechenden Verfahren zur Wertermittlung, kann der Finanzverwaltung oder dem Steuerpflichtigen bzw. seinen Beratern zugewiesen werden. Daneben ist es möglich, dass sich die Finanzverwaltung oder der Steuerpflichtige unabhängiger Sachverständiger bedienen, um die entsprechenden Werte zu ermitteln. Dass die **Verfahrensfrage nicht rein technischer Natur** ist, sondern maßgeblich die Bemessungsgrundlage des unbeweglichen Vermögens beeinflusst, zeigt sich darin, dass die Einheitswerte auf den 1. Januar 1964 in der Bundesrepublik Deutschland auch deshalb nicht neu festgelegt wurden, weil für die Bewertung der rd. 30 Millionen Grundstücke ein Personalbedarf von 6000 Mitarbeitern der Finanzverwaltung erforderlich gewesen wäre.⁵

Mit dieser Fragestellung beschäftigte sich gleichfalls der 45. Kongress der International Fiscal Association. Auch die Notwendigkeit der Bewertung von unbeweglichem Vermögen bei grenzüberschreitenden Fällen und die dabei auftretenden praktischen

¹ Eine niedrige Steuerbelastung kann jedoch keine Steuerart und keine Ungleichbehandlung unterschiedlicher Vermögensarten und –übertragungen rechtfertigen: Vgl. *Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechteres Steuersystem. Köln 1993, S. 942.

² Vgl. *Wingert* (1992), S. 1298-1299.

³ Vgl. *Massanet/Reixach*, in: CDFI LXXVIa (1991), S. 96.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. *Jakob* (1993), S. 79-80.

Probleme wurden erkannt, jedoch in keinen der insgesamt 26 veröffentlichten Nationalberichte aufgenommen.¹ Zur Zeit werden weder die im Ausland durchgeführten Bewertungen von unbeweglichem Vermögen noch die ausländischen Bewertungskriterien im Inland akzeptiert.

Die Besteuerung des unbeweglichen Vermögens, z.B. die verschiedenen erhobenen Steuerarten oder die angewandten Steuertarife, wurde jedoch von der IFA **nicht** aufgegriffen. Ferner waren Fragen der Bewertung, Ermittlung und Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen **nicht** bzw. nur am Rande Gegenstand der Beratungen. Insbesondere ist die Steuerbelastung des unbeweglichen Vermögens im internationalen Vergleich **nicht** thematisiert worden. Es existieren zahlreiche Monographien über Steuerbelastungsvergleiche zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften oder zur Arbeitnehmer-Besteuerung mit jeweils unterschiedlichen Zielsetzungen.² Untersuchungen, die sich jedoch dem **europäischen (internationalen) Vergleich der Grundbesitzbesteuerung** widmen, sind mit Ausnahme einer Arbeit zur Substanzbesteuerung in der Landwirtschaft von *Jatzek* sowie einer jüngeren Ausarbeitung von *Spörl*, der für die Tschechische Republik, für Polen und Kroatien einen internationalen **Tarifvergleich** hinsichtlich der Immobilienbesteuerung durchführt – soweit ersichtlich – nicht vorhanden.³

Die International Fiscal Association stellte sich die Aufgabe, die für die Bewertung des unbeweglichen Vermögen geltenden Regelungen in den einbezogenen Staaten zu analysieren und **kritisch zu beleuchten**.⁴ Sofern nicht nur die Bewertung des unbeweglichen Vermögens betrachtet wird, sondern der Blickwinkel um die o.g. Bereiche

¹ Vgl. *Massanet/Reixach*, in: CDFI LXXVIa (1991), S. 114.

² Vgl. z.B. *Grotherr, Siegfried*: Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich. Baden-Baden 1987; *Smith, James Kevin*: Analyse und Vergleich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach deutschem und amerikanischem Steuerrecht: eine EDV-gestützte Modelluntersuchung zum internationalen Steuerbelastungsvergleich. Frankfurt u.a. 1991; *Spengel, Christoph*: Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland - Frankreich - Großbritannien. Düsseldorf 1995. *Stern, Volker*: Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland. Heft 91 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 2000.

³ Vgl. *Jatzek, Hans*: Die Substanzbesteuerung der Landwirtschaft in ausgewählten EG-Ländern. Ein Vergleich der Steuersysteme und ihrer Belastungswirkungen. Stuttgart 1983; *Spörl, Michael*: Immobilienbesteuerung in Mittel- und Osteuropa. Eine kritische Bestandsaufnahme mit Reformvorschlägen. Aachen 2001.

⁴ Vgl. *Massanet/Reixach*, in: CDFI LXXVIa (1991), S. 91.

erweitert wird, ergeben sich auch rund zehn Jahre nach dem 45. IFA-Kongress im deutschen Steuerrecht noch Regelungen, die aus normativer Sicht zu überprüfen sind. Es ist z.B. zu untersuchen, ob die Erhebung einer Grundsteuer bei Fehlen einer allgemeinen Vermögensteuer gerechtfertigt werden kann, da unbewegliches Vermögen insoweit gegenüber anderen Vermögensarten stärker belastet ist. Hinsichtlich der Erfassung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ergibt sich ein weiterer Problembereich bei der Erfassung von privaten Veräußerungsgewinnen. Die Ungleichbehandlung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne bei Grundbesitz hat den deutschen Gesetzgeber zwar bereits bewogen, die Veräußerungsfrist von zwei auf nunmehr zehn Jahre zu verlängern.¹ Nach Ablauf der Zehn-Jahresfrist ist privater Grundbesitz jedoch weiterhin privilegiert. Diese differenzierte Erfassung der Veräußerungsgewinne führt ferner dazu, dass durch die Rechtsprechung das Institut des „gewerblichen Grundstückshandels“ geschaffen wurde, welches die dualistische Einkünfteermittlung in Teilen wieder aufhebt.

Aus diesen exemplarischen Ausführungen kann die Frage abgeleitet werden, ob und wie der deutsche Gesetzgeber unter Berücksichtigung ausländischer Steuerrechtsentwicklungen die deutsche Grundbesitzbesteuerung modifizieren soll bzw. kann. Zur Ableitung von *de-lege-ferenda*-Aussagen ist es zweckmäßig, den Blickwinkel über die nationalen Steuerhoheitsgrenzen zu erweitern, um alternative Lösungsmöglichkeiten für dasselbe steuerrechtliche Problem zu erkennen, die möglicherweise im Ausland bereits erfolgreich angewendet werden. Insofern ist eine **normative Auseinandersetzung** mit den Rechtsnormen *de lege lata* in den einbezogenen EU-Mitgliedstaaten **zielgerichtet**, um durch das Aufzeigen von Systemstärken und –schwächen Vorschläge für die zukünftige Bewertung und Besteuerung des unbeweglichen Vermögens und der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu entwickeln. Adressat dieser normativ ausgerichteten Steuerwissenschaft bleibt der nationa-

¹ Die Verlängerung der Veräußerungsfrist wurde mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Steuergerechtigkeit begründet. Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23, S. 1-204, S. 179.

le Gesetzgeber.¹ Gleichwohl ist jedoch der Einfluss der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf die nationale Steuergesetzgebung zu beachten. Die Untersuchung betrachtet gleichermaßen Steuerausländer und –inländer, weil mit der zunehmenden wirtschaftlichen Integration innerhalb der Europäischen Union eine verstärkte europäische (internationale) Ausrichtung von Unternehmen und Privatpersonen verbunden ist.² Letzteres führt im betrieblichen wie im privaten Bereich vermehrt zu Anknüpfungspunkten an ausländischen Grundbesitz.

B. PRÄZISIERUNG DER PROBLEMSTELLUNG

I. Untersuchungsziel

Vor dem Hintergrund der vorstehend beschriebenen Problembereiche leitet sich die Zielsetzung der Untersuchung ab:

Erstens besteht die Absicht der vorliegenden Arbeit darin, die Steuerbelastung des Grundbesitzes in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten zu analysieren. Zu diesem Zweck wird ein EDV-gestütztes **Steuerbelastungsmodell** entwickelt, das gleichermaßen steuerrechtliche wie außersteuerrechtliche Daten abbildet. Um Aussagen über die Steuerbelastungsunterschiede und ihre Einflussfaktoren zu gewinnen, werden drei konkrete Berechnungsläufe anhand dieses Modells für jeden untersuchten Staat durchgeführt und ausgewertet. Dieses Vorhaben setzt die gezielte Auswahl eines methodischen Ansatzes zur Durchführung des europäischen (internationalen) Steuerbelastungsvergleichs sowie eine genaue Kenntnis der ertrag-, substanz- und verkehr-

¹ Die Steuerwissenschaft setzt sich aus der Steuerrechtswissenschaft, der finanzwirtschaftlichen Steuerlehre und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zusammen. Vgl. *Lang, Joachim*, in: *Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht*. 16., völlig überarb. Aufl., Köln 1998, § 1: Einführung, Rz. 34-51.

² Der in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre üblicherweise vorgenommenen Eingrenzung auf inländische, d.h. in der Bundesrepublik Deutschland belegene Betriebe wird damit ausdrücklich nicht gefolgt. Vgl. zu dieser Eingrenzung: *Fischer, Lutz: Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. 4., Neubearb. u. erw. Aufl., Bielefeld 1998, S. 7. Vor dem Hintergrund einer gebotenen gleichmäßigen Besteuerung von Steueraus- und –inländern, der europäischen Harmonisierung und der Attraktivität des Standorts Bundesrepublik Deutschland, erscheint es nicht gerechtfertigt den Blickwinkel einer rechtsvergleichenden Untersuchung auf Steuerinländer zu beschränken. Vgl. *Wacker, Wilhelm H.: Von der international vergleichenden betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur transnational vernetzten Steuerlehre*, IStR 1993, S. 245-248, S. 247-248.

steuerlichen Vorschriften in den betrachteten Staaten voraus. Letzteres ist notwendig, da die Systeme zur Grundbesitzbesteuerung v.a. hinsichtlich der Abschreibungsverrechnung, der Verlustverrechnungsmöglichkeiten sowie der Erfassung und Besteuerung von privaten und betrieblichen Veräußerungsgewinnen bei Grundstücken unterschiedlich sind. Auch bezüglich der Bewertungsintervalle für Grundbesitz bei den Substanzsteuern und der umsatz- bzw. grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Grundstückslieferungen ergeben sich Abweichungen.

Zweites Ziel der Untersuchung ist es, die geltenden Vorschriften für die Grundbesitzbesteuerung in allen untersuchten EU-Mitgliedstaaten **kritisch zu hinterfragen** und, soweit erforderlich, **Reformvorschläge** für die Bundesrepublik Deutschland zu machen. Dieser normative Ansatz wird von den Fachvertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als eine wesentliche Forschungsaufgabe angesehen.¹ Insofern stellt sich die Aufgabe, durch die kritische Analyse der Unterschiede und Gemeinsamkeiten zur Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes *de lege lata* Systemschwächen und –stärken der in- und ausländischen Steuerrechtsordnungen aufzuzeigen, um somit Anhaltspunkte für sachgerechte Besteuerungsprinzipien zu gewinnen, die möglicherweise schon im Ausland angewendet werden. Durch den Vergleich mit ausländischen Steuerrechtsordnungen können sowohl Ansatzpunkte für die Fortentwicklung der gegenwärtigen Grundbesitzbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland gewonnen werden, als auch Problembereiche aufgezeigt werden, die international der Grundbesitzbesteuerung immanent sind.

Eine Untersuchung, die die geltenden Vorschriften für die Grundbesitzbesteuerung kritisch hinterfragen und einen Reformvorschlag entwickeln will, muss zunächst die Prinzipien bestimmen, an denen sich die normative Analyse auszurichten hat. Zu die-

¹ Vgl. *Rose, Gerd*: Die Steuerbelastung der Unternehmung. Wiesbaden 1973, S. 18-20; *Dziadkowski, Dieter*: Die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von einer „Steuerbetriebslehre“ zu einer unternehmenstheoretisch orientierten Steuerwissenschaft, DB 1983, S. 2045-2050, S. 2045-2046, 2049-2050; *Wöhe, Günter*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band I, 1. Halbband: Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren. 6., völlig neu bearb. Aufl., München 1988, S. 23-29; *Kußmaul, Heinz*: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre, StuW 1995, S. 3-14, S. 9-10; *Grotherr, Siegfried*: Die Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, SteuerStud 1995, S. 101-111, S. 101-103.

sem Zweck wird ein Referenzrahmen erarbeitet, der zur kritischen Würdigung der entsprechenden Besteuerungsvorschriften herangezogen wird.

II. Wissenschaftssystematische Einordnung der Untersuchung

Im folgenden soll zunächst eine Einordnung der Untersuchung in das Forschungsprogramm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vorgenommen werden, um ihre Zielsetzung und Methode klarer herauszustellen.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird als Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre angesehen.¹ Sie hat als entscheidungsorientierte Wissenschaft die Aufgabe, alle Fragestellungen, die durch die Erhebung von Steuern entstehen, aufzuzeigen, zu analysieren, zu würdigen und alternative unternehmerische Gestaltungen sowie Verbesserungsvorschläge für steuerliche Normen zu entwickeln.²

Nach dem Gegenstand und der Fragestellung lassen sich wenigstens vier Teilbereiche unterscheiden.³ Es handelt sich hierbei um

- die Steuernormenlehre,
- die Steuerwirkungslehre,
- die Steuergestaltungslehre und
- die Steuerrechtsgestaltungslehre.⁴

¹ Vgl. *Rose (1973)*, S. 18 m.w.N.; *Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Sigloch, Jochen*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *DStR* 1980, S. 699-705, S. 700 m.w.N.; *Dziadkowski (1983)*, S. 2045-2046 m.w.N.; *Wöhe, Günter*: Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in: *Fischer, Lutz (Hrsg.)*: Unternehmung und Steuer. Wiesbaden 1983, S. 5-20, S. 5-8 m.w.N.; *Wöhe (1988)*, S. 30; *Kußmaul (1995)*, S. 10; *Grotherr (1995)*, S. 101 m.w.N.

² Vgl. *Wagner, Franz W.*: Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *DB* 1974, S. 393-398, S. 393; *Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980)*, S. 700; *Wöhe (1983)*, S. 7; *Wöhe (1988)*, S. 23.

³ Vgl. *Wagner (1974)*, S. 393-398; *Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980)*, S. 700-701; *Dziadkowski (1983)*, S. 2049; *Wöhe (1983)*, S. 8; *Theissen, Manuel R.*: Die Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsmerkmal unternehmerischen Handelns, *StuW* 1988, S. 39-45, S. 39 m.w.N.; *Kußmaul (1995)*, S. 9-10.

⁴ Die Steuergestaltungslehre wird ferner als Steueroptimierungslehre bezeichnet. Vgl. *Grotherr (1995)*, S. 101. Die Steuerrechtsgestaltungslehre wird auch als normative oder rechtskritische Steuerlehre bezeichnet. Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980)*, S. 700; *Dziadkowski (1983)*, S. 2049.

Die **Steuernormenlehre** soll das formelle und materielle Steuerrecht *de lege lata* vermitteln. Die **Steuerwirkungslehre** hat die Aufgabe, das durch die Steuernormenlehre vermittelte Steuerrecht im Hinblick auf seine Auswirkungen auf das betriebliche Geschehen hin zu untersuchen.¹ Ziel der Steuergestaltungslehre ist es, die aus der Steuerwirkungslehre gewonnenen Erkenntnisse zu analysieren, um daraus Verhaltens- und Entscheidungsregeln zur Optimierung der betrieblichen Steuerbelastung abzuleiten.² Die Steuerrechtsgestaltungslehre hat die Funktion, Systemschwächen des Steuerrechts aufzuzeigen, um somit durch Reformvorschläge an der Verbesserung steuerlicher Normen mitzuwirken.³

Diese Inhalte des Forschungsprogramms der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind von *Schneider* kritisiert worden. Er fordert eine Verschiebung der Sichtweise von „der nur juristischen Regelung zu einer ökonomisch begründeten Sicht der Folgen von Steuerrechtsänderungen“,⁴ die eine existierende oder noch zu entwerfende Wettbewerbsordnung nicht beeinträchtigt.⁵ Seine **ökonomische Analyse** des Steuerrechts soll damit nicht die wirtschaftlichen Interessen des einzelnen in den Vordergrund stellen, sondern die Voraussetzungen für ein „die marktwirtschaftlichen Prozesse der Einkommenserzielung nicht behinderndes Steuerrecht“ schaffen.⁶ Diese normative Sichtweise der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Verbesserungsvorschläge für zukünftige sachgerechte(re) Steuerrechtsnormen zu entwickeln, ist jedoch bereits Gegenstand der Steuerrechtsgestaltungslehre. Somit ändern sich weder die Einteilung noch der Inhalt des Forschungsprogramms, da als Adressaten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht nur der wirtschaftlich handelnde Unterneh-

¹ Vgl. *Rose (1973)*, S. 19.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980)*, S. 700; *Wöhe (1988)*, S. 23, S. 26-29; *Kußmaul (1995)*, S. 9.

⁴ *Schneider, Dieter*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts?, in: *Fischer, Lutz (Hrsg.): Unternehmung und Steuer*. Wiesbaden 1983, S. 21-37, S. 37.

⁵ Vgl. *Schneider, Dieter*: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 6., neu bearb. Aufl., Wiesbaden 1994, S. 74.

⁶ *Schneider (1983)*, S. 34. *Schneider* versteht diese Aufgabe als Grundlagenforschung bei einer ökonomischen Analyse des Steuerrechts. Vgl. *Schneider (1994)*, S. 74.

mer, sondern auch der Steuergesetzgeber angesprochen sind.¹ Deshalb wird im Rahmen der Untersuchung an der Einteilung des Forschungsprogramms festgehalten.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist bei der Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen für die Ausgestaltung künftiger Steuernormen immer dem **Vorwurf ausgesetzt**, einseitige Interessen, d.h. ausschließlich die des Steuerpflichtigen, zu vertreten,² so dass die gemachte Aussage nicht wertfrei und damit deren wissenschaftlicher Gehalt zumindest fragwürdig ist.³ Durch die Offenlegung der Ziele, die durch die Steuernorm *de lege lata et de ferenda* erreicht werden sollen, ist es jedoch möglich, ohne die Abgabe von echten, d.h. ethisch-normativen Urteilen, allein die Zweckmäßigkeit steuerlicher Maßnahmen im Hinblick auf das verfolgte Ziel zu beurteilen.⁴ Diese Aussagen sind insofern wertfrei, als sie ausschließlich die steuerlichen Normen dahingehend untersuchen, ob sie geeignet sind, ihre Ziele auf wirtschaftlichste Weise zu erfüllen.⁵

Eine weitere Unterteilung des Forschungsprogramms im Hinblick auf Sachverhalte des Internationalen Steuerrechts ist nicht üblich, da sich dieses nur durch einen besonderen Blickwinkel des Steuerrechts einer grenzüberschreitend tätigen Unternehmung von den nationalen Fragestellungen unterscheidet und insofern in das Aufgabengebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingeordnet werden kann.⁶ Ähnlich ist die Einteilung der vergleichenden Steuerbetriebslehre im Sinne einer vergleichenden Darstellung und Untersuchung der verschiedenen Steuersysteme einzelner Länder zu sehen.⁷ **Internationale Vergleiche des Steuerrechts** verschiedener Länder, der jeweiligen Steuerwirkungen und deren Rückwirkungen auf das deutsche Steuerrecht zeichnen sich dadurch aus, Anregungen für die eigene Forschung zu ge-

¹ Vgl. Wagner (1974), S. 393-394; Dziadkowski (1983), S. 2050; Theissen (1988), S. 39; Wöhe (1988), S. 23; Kußmaul (1995), S. 5-6.

² Vgl. Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700; Grotherr (1995), S. 102-103.

³ Vgl. Swoboda, Peter: Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, ZfbF 1967, S. 1-16, S. 1-6; Wöhe (1983), S. 9; Schneider (1994), S. 63.

⁴ Vgl. Wagner (1974), S. 396 m.w.N.; Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980), S. 700; Wöhe (1983), S. 9.

⁵ Vgl. Wöhe (1988), S. 27.

⁶ Vgl. Fischer (1998), S. 5-7; kritisch: Herzig, Norbert: Globalisierung und Besteuerung, Wpg 1998 (Sonderausgabe zum 50-jährigen Jubiläum), S. 280-296, S. 296, der die internationalen Fragestellungen als Normalfall ansehen will und die rein nationale Unternehmung als Sonderfall.

⁷ Vgl. Aufermann, Ewald: Einkommensbesteuerung und Liquidationsgewinn, ZfhF 1929, S. 111-123, S. 113, S. 116, S. 121-123.

winnen.¹ Sie sind das Ergebnis der zunehmenden Integrationsbemühungen innerhalb der Europäischen Union und der dadurch bedingten stärkeren internationalen Ausrichtung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.² Insofern kann der internationale Steuerrechtsvergleich als Teilgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bezeichnet werden.³

Der **Steuernormenlehre** wird im dritten und vierten Teil durch die Darstellung der deutschen und der ausländischen Steuerrechtsordnungen hinsichtlich der Besteuerung von Grundbesitz sowie der entsprechenden Einkünfte aus Grundbesitz Rechnung getragen. Die rechtskritische Auseinandersetzung mit den inländischen und ausländischen Steuernormen *de lege lata* wird aus systematischen Gründen im Anschluss an die länderspezifische Analyse der Rechtsnormen *de lege lata* vorgenommen. Die Aufgaben einer **Steuerwirkungslehre** werden im fünften Teil der Untersuchung bei der modelltheoretischen Analyse der Belastungswirkungen erfüllt. Die Forschungsaufgaben der **Steuerrechtsgestaltungslehre** werden u.a. im zweiten, sechsten und siebten Teil der Untersuchung bei der Ableitung von Vorschriften *de lege ferenda* zur Fortentwicklung der gegenwärtigen Vorschriften zur Grundbesitzbewertung und –besteuerung erfüllt. Insbesondere die Ableitung von Steuerrechtsgestaltungsvorschlägen wird von den Fachvertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als wesentliche Forschungsaufgabe erachtet.⁴

III. Untersuchungsprämissen

Für die weitere Arbeit werden folgende Annahmen getroffen:

1. Untersuchungsobjekt sind ausschließlich Grundstücke und Betriebsgrundstücke als wirtschaftliche Einheit des Grund- und Betriebsvermögens. Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist von der Untersuchung ausgeschlossen.

¹ Vgl. Perridon, Louis: Ansätze und Methodik der Vergleichenden Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1967, S. 677-686, S. 679, 686.

² Vgl. Wacker (1993), S. 245-248; Kußmaul (1995), S. 7-8, 14; Fischer (1998), S. 7.

³ Vgl. Fischer (1998), S. 8.

⁴ Vgl. Rose (1973), S. 18-20; Dziadkowski (1983); Wöhe (1988), S. 23-29; Kußmaul (1995), S. 9-10; Grotherr (1995), S. 101-103.

2. Es wird ausschließlich vermieteter Grundbesitz betrachtet.¹ Der Grundbesitz kann für Wohnzwecke oder andere als Wohnzwecke an Unternehmer oder Privatpersonen vermietet werden. Ferner kann der Grundbesitz im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werden.² Die Vermietung von Immobilien zu Urlaubszwecken (sog. Ferienimmobilien) wird allerdings **nicht** behandelt.
3. Die Nutzung von Grundbesitz zu eigenen Wohnzwecken wird nicht betrachtet, da die Untersuchung erstens auf den Einsatz von Grundbesitz zur Erzielung von Einkünften begrenzt ist und zweitens die Vergleichbarkeit der Ergebnisse durch die unterschiedlichen Fördersysteme in den einzelnen Ländern und den damit jeweils verfolgten wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen im Rahmen des hier durchzuführenden Steuerrechts- und Steuerbelastungsvergleichs nicht gewährleistet wäre.
4. Der zu Wohnzwecken an Personal überlassene und im Betriebsvermögen gehaltene Grundbesitz wird nicht betrachtet. Unabhängig von der Möglichkeit einer verbilligten Überlassung des Grundbesitzes, die im folgenden ausgeschlossen wird, liegt der steuerrechtliche Schwerpunkt hierbei in der Ermittlung des Sachbezugs werts und dessen lohnsteuerlicher Erfassung. Ferner ist der zu Wohnzwecken an Angehörige i.S.d. § 15 AO überlassene und im Privatvermögen gehaltene Grundbesitz von der Untersuchung ausgeschlossen.
5. Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass im Privat- oder Betriebsvermögen gehaltener Grundbesitz zu markt- und ortsüblichen Preisen und wie unter Dritten zu Wohnzwecken oder anderen als Wohnzwecken zur Nutzung an natürliche oder juristische Personen überlassen wird.

¹ Die Verpachtung, d.h. die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz mit dem Recht zur Fruchtziehung (§ 99 BGB, R 76 Abs. 2 S. 5 UStR) ist von der Untersuchung ausgeschlossen, da sie einerseits wesentliche Merkmale der Land- und Forstwirtschaft aufweist, andererseits jedoch die Verpachtung eines ganzen Unternehmens umfasst.

² Es wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen der vorliegenden Untersuchung keine gemischt genutzten Grundstücke behandelt werden.

6. Bei dem Steuerpflichtigen soll eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegen. Insofern wird der Problembereich, der in der Bundesrepublik Deutschland unter dem Begriff „Liebhaberei“ bekannt ist, nicht betrachtet.¹

7. Neben der Bundesrepublik **Deutschland** werden die Republik **Frankreich**, das Vereinigte Königreich der **Niederlande** und die Republik **Österreich** betrachtet.² Durch die Vollendung des Europäischen Binnenmarktes,³ durch den Vertrag über die Europäische Gemeinschaft und mit Einführung des EURO wird es notwendig, den Blickwinkel über die nationalen Steuerhoheitsgrenzen auszudehnen, um festzustellen, dass es für dasselbe steuerrechtliche Problem mehrere, im Ausland bereits angewandte Lösungsmöglichkeiten gibt.⁴ Durch den in den Art. 90 bis 93 EG-V vorgesehenen Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern und den Vorschriften in Art. 94 und 293 EG-V für die direkten Steuern, ist es vertretbar, die Untersuchung auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union und die Teilnehmer der Europäischen Währungsunion zu begrenzen. Vor dem Hintergrund des Wettbewerbs der Steuersysteme, ist es für Grundbesitz zweckmäßig ausschließlich unmittelbare Nachbarstaaten zu betrachten. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung der einzelnen Staaten innerhalb der Europäischen Union einerseits und der **Investitionsschwerpunkte** von Deutschen in Grundbesitz im Ausland andererseits, ergeben sich die o.g. Staaten.⁵

8. Der Untersuchung liegt der Rechtsstand vom 1. Januar 2004 zugrunde.

¹ Vgl. Jansen, Rudolf, in: Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 202. Ergänzungslieferung, Juni 2001, § 21 EStG Rz. 22 m.w.N und H 134b EStR sowie § 8 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO.

² Im folgenden: Deutschland, Frankreich, (die) Niederlande und Österreich.

³ „Der Binnenmarkt umfasst einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen des Vertrags gewährleistet ist.“ Vgl. Art. 14 Abs. 2 EG-V.

⁴ Vgl. Grotherr, Siegfried: Probleme und Modelle der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Konzerne in der Europäischen Gemeinschaft. Unveröffentlichte Habilitationsschrift. Hamburg 1994, S. 22.

⁵ Vgl. zur wirtschaftlichen Bedeutung: Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch für das Ausland 1999. Stuttgart 1999, S. 335 und zu den Investitionsschwerpunkten: Landesbausparkassen im Deutschen Sparkassen- und Giroverband (Hrsg.): Casa Europa, Ergebnisse einer Markstudie. Bonn 1998, S. 16.

IV. Untersuchungsmethode zur Durchführung des internationalen Steuerbelastungsvergleichs

Im weiteren soll ein Überblick über die im Fachgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angewandten Methoden für Steuerbelastungsvergleiche gegeben werden, um durch die Darstellung der Vor- und Nachteile der Methoden eine für die Quantifizierung der Steuerbelastung geeignete Methode zu bestimmen.

Als internationaler Steuerbelastungsvergleich wird der Vergleich von einer oder mehreren Steuerarten in mindestens zwei unterschiedlichen Staaten unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten verstanden, der über einen bloßen Steuerrechtsnormenvergleich hinausgeht. Insofern ist ein internationaler Steuerbelastungsvergleich durch die Quantifizierung der Steuerbelastung eines Steuerobjektes durch eine oder mehrere Steuerarten in mindestens zwei unterschiedlichen Staaten gekennzeichnet. Zur Durchführung derartiger Steuerbelastungsvergleiche existieren im Schrifttum verschiedene Methoden, die im folgenden kurz charakterisiert werden.

Hinsichtlich ihrer Blickrichtung und ihres Untersuchungsgegenstandes können gesamt- und einzelwirtschaftliche internationale Steuerbelastungsvergleiche unterschieden werden.

Ein **gesamtwirtschaftlicher Steuerbelastungsvergleich** ist dadurch gekennzeichnet, dass er primär das Ziel verfolgt, gesamtwirtschaftliche Verteilungsfolgen zu ermitteln und zu analysieren.¹ Da gesamtwirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche, die auf den Daten einer volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung beruhen, seit langem als überholt gelten, werden sie im folgenden nicht weiter betrachtet.²

¹ Der gesamtwirtschaftliche Steuerbelastungsvergleich wird auch als makroökonomischer oder externer Steuerbelastungsvergleich bezeichnet. Vgl. *Eßer, Josef*: Steuerbelastungsvergleich, in: Strickrodt, Georg u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch des Steuerrechts. 2. Band K-Z. 2., neu bearb. u. erw. Aufl., München, Bonn 1981, S. 1267-1271, S. 1268; *Bone-Winkel, Thomas J.*: Steuerbelastungsvergleich, internationaler, in: Wacker, Wilhelm H. (Hrsg.): Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung. 3. Aufl., München 1994, S. 652.

² Vgl. *Spengel (1995)*, S. 34 m.w.N.; *Bone-Winkel, Thomas J.*: Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche: Stand, Methoden, Entwicklungsmöglichkeiten. Bielefeld 1994, S. 96-97; *Eßer (1981)*, S. 1268.

Die Methode der **effektiven Grenzsteuersätze** von *King/Fullerton* wird im Schrifttum als ein grundsätzlich geeignetes **einzelwirtschaftliches Verfahren** zur Messung von Steuerbelastungen im internationalen Vergleich angesehen.¹ Verkürzt dargestellt soll das Modell, welches auf einem investitionstheoretischen Ansatz beruht, Auskünfte über Steueranreize oder -hemmnisse für zusätzliche Investitionen geben.² Dabei wird in einer „Welt ohne Steuern“ ausgehend von einem gesamtwirtschaftlichen Gleichgewicht, in dem der Grenzertrag des Kapitalgebers gleich der Rendite einer marginalen betrieblichen Investition ist, der Grenzertrag in einer „Welt mit Steuern“ des Kapitalgebers und der Unternehmung unter Berücksichtigung verschiedener Finanzierungsformen (Fremd- oder Beteiligungsfinanzierung) der Investition durch den Kapitalgeber ermittelt. Im Ergebnis kann so über die gesamtwirtschaftliche Gleichgewichtsannahme der effektive Grenzsteuersatz für das Unternehmen und den Kapitalgeber berechnet wird. Liegt der Grenzsteuersatz des Unternehmens über dem des Kapitalgebers, wirkt die Besteuerung diskriminierend; umgekehrt wirkt sie begünstigend. Ebenso wie gesamtwirtschaftliche Methoden, welche auf der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung beruhen, werden Gewinnermittlungsvorschriften und steuerliche Bemessungsgrundlagen jedoch nur unvollständig abgebildet. Insofern könnten Verlustverrechnungsmöglichkeiten sowie materiell bedeutende Gewinnermittlungsvorschriften, wie beispielsweise die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden sowie die Bemessungsgrundlagen der ertragsunabhängigen Steuern nicht berücksichtigt werden.³ Diese Methode wird daher nicht weiter betrachtet.

Im Ergebnis verbleiben damit als mögliche einzelwirtschaftliche Methoden noch der Modell- oder Typenvergleich (Sollmethode) sowie der Steuerbelastungsvergleich einzelner Produkte oder Branchen (Istmethode).

¹ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 35, S. 39; *Bone-Winkel (1994)*, S. 101-104; *Schneider, Dieter*: Die Messung der Unternehmensteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, BB 1990, S. 534-539, S. 537; *King, Mervyn/Fullerton, Don*: The Taxation of Income from Capital. A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany. Chicago 1984.

² Vgl. *King/Fullerton (1984)*, S. 7, 9.

³ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 47-49.

Der vorliegenden Untersuchung wird der einzelwirtschaftliche Steuerbelastungsvergleich für Produkte oder Branchen (**Istmethode**) jedoch nicht zugrunde gelegt, da erstens Informationen hinsichtlich der Aufteilung von Aufwendungen und Erträgen von einzelnen Produkten verlangt werden, die nicht verfügbar sind und zweitens die im Ergebnis gewonnenen Erkenntnisse für andere Unternehmen nicht aussagefähig wären.¹

Der **Modell- oder Typenvergleich** wird im Schrifttum als erfolgversprechende Methode zur Ermittlung von Steuerbelastungen im internationalen Vergleich angesehen.² Modell- oder Typenvergleiche stellen die Steuerbelastung anhand bestimmter Steuerfälle unter Berücksichtigung sämtlicher für das Untersuchungsziel relevanten Tarif- und Bewertungsvorschriften dar.³ Diese Methode wird für die modellmäßigen Berechnungen verwendet.

Der Erkenntniswert derartiger Modell- oder Typenvergleiche hängt jedoch davon ab, inwiefern die betrachteten Besteuerungsfälle als typisch angesehen werden können.⁴ Prinzipiell werden bestimmte als typisch erachtete Vermögens- und Kapitalstrukturdaten sowie Annahmen über den Anfall und die Ermittlung von bestimmten Aufwendungen und Erträgen dem Modell zugrunde gelegt. Darüber hinaus müssen fehlende Annahmen wie z.B. die Preisentwicklung bei Grund und Boden, die Höhe von notwendigen Instandhaltungsmaßnahmen bei Gebäuden und Relationen zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten durch sinnvolle Hypothesen ersetzt werden. Teilweise muss jedoch auch von unterschiedlichen Verhältnissen in den einzelnen Ländern abstrahiert werden, so dass das Untersuchungsergebnis auch maßgeblich von diesen Annahmen mitbestimmt wird.⁵ An dem in dieser Weise konstruierten Modell wird dann die Steuerbelastung in den einzelnen Ländern gemessen, indem sie den jeweiligen nationalen Besteuerungssystemen unterworfen werden. Problematisch

¹ Vgl. *Eßer (1981)*, S. 1269.

² Vgl. *Spengel (1995)*, S. 49-51, S. 39-45; *Fischer, Lutz* : Steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich, DStR 1987, S. 493-496, S. 494; *Grotherr (1987)*, S. 34.

³ Vgl. *Fischer (1987)*, S. 494.

⁴ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 51; *Eßer (1981)*, S. 1269.

⁵ Vgl. *Eßer (1981)*, S. 1269.

erscheint in diesem Zusammenhang nur, inwieweit dieses Modell den tatsächlichen Unternehmungen in den einbezogenen Staaten entspricht. Für den Zweck der Untersuchung erscheint jedoch das Vorgehen gerechtfertigt, einen Modellfall den jeweiligen Steuersystemen zu unterwerfen und durch eine kasuistische Veranlagungssimulation die Steuerbelastung zu berechnen, um zu repräsentativen Ergebnissen zu kommen.¹

Für die vorliegende Untersuchung wird nicht von einem einperiodischen, sondern von einem **mehrperiodischen Modell** ausgegangen, da allein durch die Betrachtung von mehreren Perioden und die Fortschreibung der Ergebnisse die Belastungswirkungen der unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften und die zeitliche Interdependenz der Bemessungsgrundlagen betrachtet und analysiert werden können. Ansonsten wären die Berechnungen unvollständig und fehlerbehaftet.² Für den Aufbau von modellhaften Berechnungen existieren keine festen Vorschriften, so dass darüber das Untersuchungsziel und die individuelle Vorgehensweise des Modellentwicklers entscheiden.³ Das im Rahmen dieser Untersuchung angewendete Modell wird an späterer Stelle detailliert behandelt, da erst nach der Darstellung der einzelnen Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften hinsichtlich des Grundbesitzes und der korrespondierenden Einkünfte in den betrachteten Staaten die sachgerechte Modellierung und die Entwicklung sachgerechter Prämissen möglich ist.⁴

Der Steuerrechtsnormenvergleich wird seit längerem im Schrifttum nicht mehr als Methode zur Durchführung von Steuerbelastungsvergleichen im engeren Sinne angesehen, da er zwar einen informativen Überblick über das Steuersystem des Auslands hinsichtlich der Bewertung und Besteuerung des hier zu untersuchenden Grundbesitzes einschließlich der korrespondierenden Einkünfte gibt, aber darüber hinaus keine vergleichbaren Aussagen über die steuerliche Belastung des Grundbesitzes und der

¹ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 42; *Grotherr (1987)*, S. 135 m.w.N.

² Vgl. *Spengel (1995)*, S. 41; *Schneider, Dieter*: Eine neue Milchmädchenrechnung zur Steuerbelastung der Unternehmensgewinne, HB v. 11/12. August 1989, S. 5.

³ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 42.

⁴ Vgl. die Ausführungen im fünften Teil der Untersuchung, ab S. 250.

korrespondierenden Einkünfte im In- und Ausland geben kann.¹ Insofern wird der **Steuerrechtsnormenvergleich** insbesondere **als Hilfsmethode** des im Rahmen der Untersuchung verwendeten Modell- oder Typenvergleichs angesehen. Er wird daher im folgenden kurz charakterisiert.

Der Steuerrechtsnormenvergleich stellt Abweichungen hinsichtlich der Bewertung und Besteuerung eines Steuerobjekts dar und vergleicht unterschiedliche Bemessungsgrundlagen gleichartiger Steuertypen, unterschiedliche Steuertarife sowie Unterschiede in der Erhebungs- und Eintreibungsstrenge. Steuerrechtsnormenvergleiche geben somit Anhaltspunkte für Tendenzaussagen über die steuerliche Belastung eines Steuerobjektes im internationalen Vergleich.² Sie sind jedoch nicht in der Lage, die Steuerwirkungen zahlenmäßig zu konkretisieren und können insofern nur als Hilfsmethode für einen Modell- oder Typenvergleich angesehen werden, der in einem ersten Schritt eine Darstellung und Analyse der Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften in den zu vergleichenden Steuersystemen der einzelnen Staaten voraussetzt.

V. Untersuchungsgang

Aufgrund der Fülle der bereits im deutschen Steuerrecht verwendeten Begriffe für das Steuerobjekt „Grundbesitz“ ist es zweckmäßig, im **zweiten Teil** der Arbeit den in der Untersuchung verwendeten nationalen Begriff „Grundbesitz“ und der korrespondierenden Einkünfte zu definieren und einzugrenzen (Teil A). Gleiches gilt für die in den Doppelbesteuerungsabkommen verwendeten Begriffe „unbewegliches Vermögen“ und „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen“.

Danach werden Leitlinien entwickelt, an denen sich die gegenwärtige und zukünftige Grundbesitzbesteuerung messen lassen muss (Teil B). Dieser Referenzrahmen bildet

¹ Vgl. *Fischer, Lutz*: Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten. Baden-Baden 1980, S. 17; *Fischer (1987)*, S. 507, S. 494.

² Vgl. zu dieser Problematik: *Schneeloch, Dieter*: Steuerbelastungsvergleich, in: *Wittmann, Waldemar u.a. (Hrsg.)*: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 3 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Teilband 3 R-Z. 5., völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 4017-4028, Sp. 4028.

die Grundlage für die normative Analyse der in den vier untersuchten Staaten existierenden Besteuerungssysteme.

Im Anschluss an die im zweiten Teil gelegten begrifflichen und theoretischen Grundlagen der Untersuchung wird im **dritten Teil** zunächst eine Bestandsaufnahme der geltenden Vorschriften zur Grundbesitzbewertung und –besteuerung in Deutschland vorgenommen. Hierbei werden die Besteuerungsprinzipien für Grundbesitz und die entsprechenden Einkünfte getrennt nach ertrag-, substanz- und verkehrsteuerlichen Gesichtspunkten dargestellt und kritisch gewürdigt (Teil A).¹

Die Diskussion der ertragsteuerlichen Behandlung der laufenden Einkünfte aus Grundbesitz ist durch die Darstellung der jeweiligen Gewinnermittlungsvorschriften bei natürlichen und juristischen Personen und der grundsätzlichen steuerrechtlichen Behandlung der Einnahmen und Ausgaben geprägt. Einen Schwerpunkt bei der Ermittlung der Ausgaben bildet die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundbesitzes, da durch sie maßgeblich die Höhe der Abschreibungen bestimmt wird. In diesem Zusammenhang ist auch die Diskussion des Instandhaltungs- und Herstellungsaufwands zu sehen, zumal durch diese Abgrenzung der entsprechenden Ausgaben festgelegt wird, ob diese sofort abzugsfähig sind oder über die Nutzungsdauer verteilt in Form von Abschreibungen als Aufwand das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen mindern.

Da Investitionen in Grundbesitz eine hohe Kapitalintensität aufweisen und infolgedessen meist fremdfinanziert werden, stellt sich die Frage der Berücksichtigung der entsprechenden Finanzierungsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Insofern kommt der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz eine entscheidende Bedeutung zu. Als Ausfluss der hohen Kapitalbindung bei Investitionen in Grundbesitz ergeben sich damit durch die steuer-

¹ Allgemeine Besteuerungsvorschriften werden nur insoweit betrachtet, als sie für das Verständnis der Besteuerung des Grundbesitzes erforderlich sind. Insbesondere wird auf die Angabe von Vorauszahlungsterminen, Steuererklärungsfristen und sonstiger Verfahrensvorschriften verzichtet. Soweit erforderlich, werden diese Vorschriften jedoch im Rahmen der Quantifizierung der Steuerbelastung des Grundbesitzes als Berechnungsvorschriften beachtet.

rechtliche Berücksichtigung der Zinsaufwendungen und der Abschreibungen zwangsläufig in den ersten Jahren der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz Buchverluste, so dass der Möglichkeit, Verluste vertikal mit anderen Einkunftsarten verrechnen und horizontal vor- oder zurücktragen zu können, ein hoher Stellenwert zukommt. Bei der Analyse der Besteuerungsvorschriften für Veräußerungsgeschäfte soll einerseits eine Systematik hinsichtlich der Einteilung von steuerfreien und steuerpflichtigen Tatbeständen im Betriebs- und Privatvermögen aufgezeigt sowie andererseits Grundsätze und Vorschriften erläutert werden, durch die diese grundsätzlichen Besteuerungsprinzipien wieder modifiziert werden.

Im Anschluss an die ertragsteuerlichen Vorschriften werden die Steuerrechtsnormen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grundsteuer analysiert. Dabei liegt das Schwergewicht auf der Herausarbeitung der möglicherweise für Grundbesitz geltenden Sondervorschriften bei den einzelnen Substanzsteuern und der Analyse der jeweiligen Bewertungsverfahren sowie der jeweils verwendeten Grundbesitzwerte.

Neben der Darstellung der allgemeinen Regelungen wird im Rahmen der Grunderwerbsteuer auf die besondere Problemstellung und mögliche Sondervorschriften bei der Grunderwerbsteuerlichen Belastung von Umstrukturierungsvorgängen eingegangen, da diese Steuer den verbleibenden Kostenfaktor bei der Reorganisation von Unternehmen darstellt,¹ nachdem Umstrukturierungen durch die Umsetzung der EU-Fusionsrichtlinie weitgehend ertragsteuerneutral durchgeführt werden können.² Bei der Umsatzsteuer wird die Behandlung von Grundstücksumsätzen untersucht. Des weiteren werden die Grundsätze des Vorsteuerabzugs erläutert und die Möglichkeit des Verzichts auf Steuerbefreiungen bestimmter Umsätze aufgezeigt.

Danach werden die steuersystematischen und betriebswirtschaftlichen Unzulänglichkeiten der gegenwärtigen Grundbesitzbesteuerung in Deutschland aufgezeigt

¹ Vgl. *Brezing, Klaus*: Umstrukturierung im Konzern, in: Schulze-Osterloh, Joachim (Hrsg.): *Rechtsnachfolge im Steuerrecht*. Bd. 10 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1987, S. 195-208, S. 206, S. 208 These Nr. 12.

² Vgl. Richtlinie 90/434/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl. EG Nr. L 225 vom 20. August 1990, S. 1-5.

(Teil B). Ausgehend von den systemtragenden Besteuerungsprinzipien werden eine Vielzahl von Unzulänglichkeiten und Zweifelsfragen der Rechtslage *de lege lata* erarbeitet.

Im Anschluss an die normative Analyse der Rechtsvorschriften in Deutschland werden im **vierten Teil** der Arbeit die Systeme zur Grundbesitzbesteuerung in Frankreich (Punkt A), den Niederlanden (Punkt B) und Österreich (Punkt C) untersucht. Die in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten vorgefundenen Vorschriften werden am Ende eines jeden Abschnitts einer normativen Analyse unterzogen. Durch den somit gewonnenen Positiv- und Negativkatalog der Grundbesitzbewertung und -besteuerung in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten ergeben sich weitere Anhaltspunkte für eine Fortentwicklung des deutschen Steuersystems.

Das Ziel des **fünften Teils** der Untersuchung liegt darin, die Steuerbelastung des Grundbesitzes in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten zu analysieren. Im Rahmen des modelltheoretischen Teils der Arbeit ist es daher notwendig, im Anschluss an den im ersten Teil der Untersuchung gegebenen Überblick über die im Fachgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angewandten Methoden für Steuerbelastungsvergleiche, den methodischen Ansatz und die konzeptionellen Grundlagen des Modells kurz darzustellen (Teil A). Durch diese Darstellung der Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden im ersten Teil der Arbeit war es möglich, eine für das weitere Vorgehen geeignete Methode zu bestimmen, um somit zu aussagefähigen Ergebnissen im Rahmen des Vergleichs der einzelnen Steuerrechtsordnungen zu gelangen. Danach wird der Aufbau und Ablauf des Steuerbelastungsvergleichs detailliert erläutert (Teil B). Im Ergebnis wird ein EDV-gestütztes Steuerbelastungsmodell entwickelt, das gleichermaßen steuerrechtliche wie außersteuerrechtliche Daten abbildet. Im Rahmen des Steuerbelastungsvergleichs ist es zweckmäßig, **drei Grundtypen** zu betrachten (Teil C bis Teil E), da die Besteuerungsfolgen in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten z.B. hinsichtlich der Veräußerungsgewinnbesteuerung und der Erhebung von manchen Ertrag- und Substanzsteuern, von der Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen sowie von der Rechtsform der Unternehmung abhängig sind.

Im **sechsten Teil** werden die im dritten bis fünften Teil der Untersuchung festgestellten positiven und negativen Aspekte der Vorschriften zur Grundbesitzbesteuerung in Deutschland und in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten systematisch dargestellt. Ziel dieser vergleichenden Gegenüberstellung ist es, aus den Bestimmungsvorschriften im Ausland Ansatzpunkte für die Fortentwicklung der Grundbesitzbesteuerung in Deutschland *de lege ferenda* zu gewinnen bzw. Problembereiche aufzuzeigen, die international der Grundbesitzbesteuerung immanent sind. Die Analyse im sechsten Teil der Arbeit geht jedoch über die Darstellung des aus steuerwissenschaftlichen Gründen zu konstatierenden unbefriedigenden Ist-Zustands hinaus und erarbeitet konkrete Reformvorschläge.

Die Arbeit schließt im **siebten Teil** mit einer zusammenfassenden Würdigung der wichtigsten Untersuchungsergebnisse ab.

2. TEIL:

BEGRIFFLICHE UND THEORETISCHE GRUNDLAGEN

A. BEGRIFFSDEFINITIONEN

I. Begriff des „Grundbesitzes“

Im deutschen Steuerrecht werden unterschiedliche Begriffe im Zusammenhang mit der Bewertung von Grund und Boden verwendet wie z.B. Grundbesitz, Grundvermögen, Grundstück als unbebautes oder bebautes Grundstück mit den Grundstücksarten Mietwohngrundstück, Geschäftsgrundstück, gemischt genutztes Grundstück, Ein- und Zweifamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke sowie das Betriebsgrundstück.¹ Im Einkommensteuergesetz wird ferner der Begriff „unbewegliches Vermögen“ im Rahmen der Definition der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verwendet, ohne dass dieser näher definiert wird.² Aufgrund dieser Fülle der bereits im deutschen Steuerrecht verwendeten Begriffe ist es zweckmäßig, den in der Untersuchung verwendeten nationalen Begriff „Grundbesitz“ zu definieren und einzugrenzen, damit sichergestellt ist, dass jeweils dieselben Begriffsinhalte mit dem Grundbesitzbegriff verbunden werden.³ Ferner ist nur so gewährleistet, dass im Rahmen des Rechtsvergleichs jeweils von einem einheitlichen Untersuchungsgegenstand ausgegangen wird, der zu aussagefähigen Ergebnissen führt, da die aus der

¹ Vgl. §§ 19 Abs. 1, 68 Abs. 1 und Abs. 2, 70 Abs. 1, 72 Abs. 1, 74 Abs. 1, 75 Abs. 1-6 und 99 Abs. 1 BewG.

² Vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

³ Im deutschen Steuerrecht ist der Grundbesitz in § 19 BewG definiert und umfasst die Betriebe der Land und Forstwirtschaft (§§ 33, 48a, 51a BewG), die Grundstücke (§§ 68, 70 BewG) und die Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG). Zusätzlich wird in § 68 BewG der Begriff Grundvermögen verwendet. Erschwerend kommt hinzu, dass in den Einzelsteuergesetzen diese Begriffe nicht einheitlich verwendet werden. Im Grundsteuergesetz wird beispielsweise in § 15 GrStG allgemein von der Steuermesszahl für Grundstücke gesprochen, obwohl sich die Vorschrift des § 15 auf Betriebsgrundstücke (§ 99 BewG) und Grundstücke im Sinne des § 70 BewG bezieht. Diese Terminologie ist gesetzestechnisch zwar richtig, da in § 2 Nr. 2 GrStG Grundstücke (§ 70 BewG) für Grundsteuerzwecke den Betriebsgrundstücken (§ 99 BewG) gleichgestellt wurden. Dieses Vorgehen trägt jedoch nicht zur Einheitlichkeit des Grundstücksbegriffs bei. Daneben wird beispielsweise im Umsatzsteuer- und Grunderwerbsteuergesetz der Begriff des Grundstücks nicht definiert, vielmehr wird auf den Grundstücksbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuches abgestellt (§ 4 Nr. 12a UStG, R 76 Abs. 1 S. 1 UStR, § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG); dieser wird jedoch wiederum eingeschränkt (§ 2 Abs. 1 S. 2 GrEStG) und gleichzeitig erweitert (§ 2 Abs. 2 GrEStG).

Sicht des deutschen Steuerrechts vorgenommene Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands auch für die anderen Länder gilt.

Bei der Begriffsbestimmung ist vom Oberbegriff „Grundbesitz“ auszugehen. Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 BewG umfasst er, außer dem von der Untersuchung ausgeschlossenen land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33 Abs. 1 BewG), die Vermögensarten:

- Grundvermögen (§ 68 Abs. 1 BewG),
- Betriebsvermögen (§ 99 Abs. 1 BewG).

Die entsprechend zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten i.S.d. § 2 BewG sind jeweils die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die Grundstücke sowie die Betriebsgrundstücke als wirtschaftliche Untereinheiten des Betriebsvermögens. Insofern ist der Begriff „Grundvermögen“ als Unterbegriff des Grundbesitzes anzusehen. Der Begriff „Grundstück“ einschließlich der Unterscheidung in verschiedene Grundstücksarten ist genauso wie der Begriff „Betriebsgrundstück“ ausschließlich die zu bewertende wirtschaftliche Einheit des Grund- bzw. des Betriebsvermögens. Im folgenden sollen die verschiedenen Vermögensarten kurz mit dem Ziel charakterisiert werden, Unterschiede und Gemeinsamkeiten herauszustellen, um somit eine präzise Abgrenzung der Vermögensarten für die vorliegende Untersuchung zu gewinnen.

Zum **Grundvermögen** zählen nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, das Erbbaurecht, das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder um Betriebsgrundstücke handelt. Gemäß § 68 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 BewG ausdrücklich nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind Bodenschätze und die Betriebsvorrichtungen. Aus dieser Definition wird bereits deutlich, dass dem Grundvermögen eine subsidiäre Bedeutung gegenüber dem Betriebsvermögen und dem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen zukommt.

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung werden ausschließlich der Grund und Boden sowie die Gebäude einschließlich der sonstigen Bestandteile und des Zubehörs behandelt.

Ein Betriebsgrundstück als wirtschaftliche Untereinheit des **Betriebsvermögens** liegt immer dann vor, wenn es losgelöst von seiner Zugehörigkeit zum Gewerbebetrieb zum Grundvermögen gehören würde und mindestens zur Hälfte seines Wertes dem Gewerbebetrieb dient.¹ Insofern wird hier auf die Zugehörigkeit des Grundvermögens zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs und auf die hauptsächliche Nutzung des Grundvermögens zu gewerblichen Zwecken abgestellt.

II. Begriff der „Einkünfte aus Grundbesitz“ bzw. der „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“

Der Begriff der Einkünfte aus Grundbesitz ist im Steuerrecht *de lege lata* nicht definiert. Eine Definition erfuhr der Begriff jedoch im Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (EStG 1920).² In §§ 5, 6 EStG 1920 gehörten zum Einkommen aus Grundbesitz die Einkünfte aus Miete und Pacht für Grundstücke und Gebäude oder Gebäudeteile, der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus, die un- oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung einer Wohnung, die Einkünfte aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft sowie Einnahmen aus Grundrechten und Gefällen und solchen Berechtigungen, auf die das Bürgerliche Gesetzbuch Anwendung findet.

Im folgenden werden unter dem Begriff „Einkünfte aus Grundbesitz“ diejenigen laufenden und einmaligen Einnahmen und Ausgaben aus der unmittelbaren oder mittelbaren Nutzung des Grund und Bodens sowie der Gebäude einschließlich der sonstigen Bestandteile und des Zubehörs verstanden, die entweder zum Privat- oder Betriebsvermögen gehören können, jedoch nicht einer gemischten oder land- und forstwirtschaftlichen Nutzung unterliegen.³

¹ Vgl. § 99 Abs. 2 S. 1 BewG.

² Vgl. Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, RGBL. I 1920, S. 359-378.

³ Vgl. zum Begriff: *Ellsel, Ralf*, in: Becker, Helmut u.a.: DBA-Kommentar. Herne/Berlin (Loseblatt), Stand: 8. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Art. 6 OECD-MA, Rn. 264-285.

Im Einzelfall können

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder
- sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1a EStG)

vorliegen.

Im Rahmen der **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** werden ausschließlich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG betrachtet.

Aufgrund des in § 21 Abs. 3 EStG normierten Subsidiaritätsprinzips sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anderen Einkunftsarten zuzurechnen, wenn sie zu diesen gehören. Daher sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus Grundbesitz, der dem Betriebsvermögen zugeordnet wurde, als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gemäß § 15 EStG zu erfassen. In diesem Fall werden dann auch Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst.

Private Veräußerungsgeschäfte als **sonstige Einkünfte** liegen vor, wenn ein im Privatvermögen gehaltenes Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung veräußert wird.¹ Für die Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes ist es jedoch nicht zweckmäßig, den Zeitfaktor zur Bestimmung von sonstigen Einkünften heranzuziehen, da im Einzelfall in den betrachteten Ländern andere Kriterien für steuerpflichtige Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenen Grundbesitz gelten mögen.

¹ Vgl. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1a EStG

III. Begriff des „unbeweglichen Vermögens“

Im Rahmen der Untersuchung werden die Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich,¹ den Niederlanden² und Österreich³ betrachtet. In allen Doppelbesteuerungsabkommen wird der Begriff „unbewegliches Vermögen“ verwendet.⁴ Für die Bestimmung des unbeweglichen Vermögens wird vom OECD Musterabkommen 2000 (OECD-MA) ausgegangen, in dem der Begriff in Art. 6, 13 und 22 verwendet wird.⁵ Art. 13 und 22 OECD-MA verweisen zur näheren Bestimmung des unbeweglichen Vermögens jeweils auf Artikel 6 OECD-MA, in dessen Absatz 2 der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ jedoch keine nähere Definition erfährt.⁶ In Art. 6 Abs. 2 S. 1 OECD-MA wird vielmehr auf das Recht des Belegenheitsstaates zur Bestimmung des unbeweglichen Vermögens verwiesen. Andererseits werden jedoch die Vermögensgegenstände positiv bzw. negativ benannt, die in jedem Fall zum unbeweglichen Vermögen gerechnet bzw. nicht gerechnet werden sollen.⁷ Dieser Positiv- und Negativkatalog soll unabhängig von der jeweiligen nationalen Definition des unbewegli-

¹ Vgl. das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959, BStBl. I 1961, S. 342-359 i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969, BStBl. I 1970, S. 901 und des Zusatzabkommens vom 28. September 1989, BStBl. I 1990, S. 413 (kurz: DBA/Frankreich).

² Vgl. das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959, BStBl. I 1960, S. 381-396 mit der Ergänzung des Zusatzprotokolls vom 13. März 1980, BStBl. I 1980, S. 647-648 und des Zusatzprotokolls vom 21. Mai 1991, BStBl. I 1992, S. 95 (kurz: DBA/Niederlande).

³ Vgl. das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und Grundsteuern vom 4. Oktober 1954, BStBl. I 1955, S. 369-374 i.d.F. des Änderungsabkommens vom 8. Juli 1992, BStBl. I 1994, S. 227 (kurz: DBA/Österreich) und das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern vom 4. Oktober 1954, BStBl. I 1955, S. 375-377 (kurz: DBA/Österreich/ErbSt). Zum Zeitpunkt des Abschlusses dieser Untersuchung war das neue DBA/Österreich schon ratifiziert, aber noch nicht in Kraft. Vgl. o.V.: Ratifikationsverfahren neuer DBA-Kanada, -Österreich und -Malta (Länderbericht), IStR 2001, S. 2*.

⁴ Vgl. Art. 19 Abs. 1 DBA/Frankreich, Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA/Niederlande, Art. 3 Abs. 3, 14 Abs. 1 lit. a DBA/Österreich, Art. 3 DBA/Österreich/ErbSt.

⁵ Vgl. *Bundesministerium für Finanzen*: Schreiben betr. Neufassung des OECD-Musterabkommens 2000 v. 9. Januar 2001 mit Anlage des OECD-Musterabkommens 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2000), IV B 6 - S 1315 - 4/00, BStBl. I 2001, S. 72-80.

⁶ Vgl. Art. 13 Abs. 1, 22 Abs. 1 OECD-MA.

⁷ Vgl. Art. 6 Abs. 2 S. 2 OECD-MA.

chen Vermögens des Belegenheitsstaates gelten, wobei sich jedoch die inhaltliche Bestimmung der aufgezählten Beispiele nach dem Recht des Belegenheitsstaates richtet.¹

Ist Deutschland der Belegenheitsstaat, kommt es auf die deutsche Begriffsdefinition des unbeweglichen Vermögens an, die nach herrschender Meinung aus § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bestimmen ist.² Bei der Untersuchung soll jedoch eine Unterscheidung zwischen unbeweglichem Vermögen gemacht werden, das dem Betriebs- oder Privatvermögen zugeordnet wurde. Aus dieser Annahme ergeben sich aber im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf deren Verteilungsnormen keine Abgrenzungsprobleme, da das Belegenheitsprinzip Vorrang vor allen anderen Verteilungsnormen, unabhängig von der Zugehörigkeit des unbeweglichen Vermögens zum Privatvermögen oder zu einem gewerblichen Betrieb oder zu einem der selbständigen Arbeit dienenden Vermögen, hat.³ Insofern sind alle im Rahmen der Untersuchung betrachteten Konstellationen unter das unbewegliche Vermögen i.S.d. Art. 6 Abs. 2 OECD-MA und der jeweiligen länderspezifischen Doppelbesteuerungsabkommen zu subsumieren.

IV. Begriff der „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen“

Für die Bestimmung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen wird wiederum vom OECD Musterabkommen 2000 (OECD-MA) ausgegangen, in dem der Begriff in Art. 6 Abs. 3 als „Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens“ umschrieben wird. Dieser Begriff findet sich auch in den Doppelbesteuerungsabkommen der untersuchten EU-Mitgliedstaaten.⁴

¹ Vgl. *Ellsel*, in: Becker u.a. (Loseblatt), Art. 6 OECD-MA, Rn. 211-213 m.w.N., A.A.: *Wassermeyer, Franz*, in: Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz. Doppelbesteuerung, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 84. Ergänzungslieferung, Juni 2001, OECD-MA, Art. 6, Rz. 53.

² Vgl. BFH v. 19. Mai 1982 I R 257/78, BStBl. II 1982, S. 768-771, S. 768 und *Ellsel*, in: Becker u.a. (Loseblatt), Art. 6 OECD-MA, Rn. 181, *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Loseblatt), OECD-MA, Art. 6, Rz. 33.

³ Vgl. *Ellsel*, in: Becker u.a. (Loseblatt), Art. 6 OECD-MA, Rn. 286 m.w.N.

⁴ Vgl. Art. 3 DBA/Frankreich, Art. 4 DBA/Niederlande und Art. 3 DBA/Österreich.

Nach herrschender Meinung ist unter unmittelbarer Nutzung die Nutzung des Grund und Bodens im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und die Nutzung eines eigenen Hauses zu Wohnzwecken zu verstehen.¹ Beide Alternativen wurden jedoch von der Untersuchung ausgeschlossen.²

Da in Art. 6 Abs. 3 OECD-MA der Begriff der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung nicht definiert wird, richtet er sich nach den steuerlichen Vorschriften des Belegenheitsstaates.³

Einkünfte aus jeder anderen Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens, wie z.B. Abfindungen für den Verzicht auf Rechte aus langfristigen Pachtverträgen oder die entgeltliche Bestellung eines Vorkaufsrechts an einem Grundstück, werden im folgenden ausdrücklich **nicht** betrachtet.⁴

B. LEITLINIEN ZUR BEURTEILUNG DER GELTENDEN VORSCHRIFTEN ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG UND ZUR FORMULIERUNG VON REFORMVORSCHLÄGEN

I. Grundlegende Anforderungen an die Ausgestaltung eines Referenzrahmens der Besteuerung

Eine Untersuchung, die die geltenden Vorschriften für die Grundbesitzbesteuerung kritisch hinterfragen und, soweit erforderlich, Vorschläge *de lege ferenda* geben will, muss zunächst die Prinzipien bestimmen, die bei der Aufstellung rechtsstaatlicher Steuernormen zu beachten sind. Bei diesen Prinzipien und Grundsätzen handelt es sich stets um **normative Aussagen**, d.h. um Soll-Sätze, die zur Verwirklichung bestimmter Ziele aufgestellt werden.⁵ Die Besteuerung verfolgt fiskalische, konjunktur-

¹ Vgl. *Ellsel*, in: Becker u.a. (Loseblatt), Art. 6 OECD-MA, Rn. 265.

² Vgl. S. 11, 12.

³ Vgl. *Ellsel*, in: Becker u.a. (Loseblatt), Art. 6 OECD-MA, Rn. 274.

⁴ Vgl. *ebenda*, Rn. 280.

⁵ Vgl. *Neumark, Fritz*: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen 1970, S. 15-16.

und wachstums- sowie verteilungspolitische Ziele.¹ In ihrer fiskalischen Funktion hat die Besteuerung Mittel für diejenigen öffentlichen Ausgaben zu beschaffen, die nicht durch andere Einnahmearten finanziert werden.² In ihrer konjunktur- und wachstumspolitischen Aufgabe sollen Steuern u.a. dazu beitragen, eine möglichst stetige und geldwertstabile gesamtwirtschaftliche Entwicklung sowie ein hohes Maß an Beschäftigung zu verwirklichen.³ Die verteilungspolitische Funktion hat zu gewährleisten, dass eine Umverteilung von Einkommen und Vermögen zugunsten wirtschaftlich Schwacher vorgenommen wird.⁴ Letzteres wirft z.B. die Frage auf, ob alle Steuerpflichtigen gleich belastet werden.

Nur anhand dieser Zielvorstellungen können die Stärken und Schwächen unterschiedlicher Konzepte zur Grundbesitzbesteuerung in den einbezogenen EU-Mitgliedstaaten analysiert werden.⁵ Daher werden hier **Leitlinien** erarbeitet, an denen sich das gegenwärtige und zukünftige System zur Grundbesitzbesteuerung messen lassen muss. Eine einseitige Ausrichtung des Referenzrahmens auf rein nationale Sachverhalte wäre ebenso unsachgerecht wie eine auf nur grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkte Sichtweise. Daher darf dieser Referenzrahmen nicht nur nationale Vorstellungen berücksichtigen, sondern muss auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und die Vorschriften des EG-Vertrages beachten. Letztere gebieten es, nationale wie grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen zu betrachten, da eine andere Vorgehensweise dem Wesen des Binnenmarktes entgegenstehen würde. Ferner sind im Hinblick auf grenzüberschreitende Sachverhalte auch die besonderen Fragen des internationalen Steuerrechts, v.a. hinsichtlich Begriff, Ursache und Arten der Doppelbesteuerung und insbesondere die angewandten Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einer u.U. eintretenden Nicht- oder Minderbesteuerung zu beachten. Neben den Diskriminierungsverboten aufgrund des EG-Vertrags sind auch die entsprechenden Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

¹ Vgl. *ebenda*, S. 18-19.

² Vgl. *ebenda*, S. 19.

³ Vgl. *ebenda*.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. Hey, Johanna: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Köln 1997, S. 113.

Die **Wurzeln der Besteuerungsgrundsätze** lassen sich auf *Smith*¹ zurückführen.² Ein rationales Besteuerungssystem hat sich demnach an den Grundsätzen der Gleichheit, der Bestimmtheit, der Bequemlichkeit und der Effizienz der Besteuerung auszurichten.³

Nach dem Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung sind alle Personen der Besteuerung zu unterwerfen und haben die verhältnismäßig gleiche Steuerlast zu tragen.⁴ Dieser Grundsatz äußert sich auch darin, dass die Besteuerungsgröße „Einkommen“ gleichmäßig zu belasten ist.⁵ Der Grundsatz der Bestimmtheit der Besteuerung fordert ein Willkürverbot, d.h. dass sich die Steuerschuld klar und eindeutig aus den bestehenden Gesetzen ableiten lässt und nicht willkürlich festgelegt wird.⁶ Dass die Steuer zu einer Zeit oder in einer Weise erhoben wird, die dem Steuerpflichtigen am leichtesten fällt, ist Inhalt des Grundsatzes der Bequemlichkeit der Besteuerung.⁷ Die Beachtung dieses Prinzips minimiert ferner den Steuerwiderstand und das Ausweichverhalten des Steuerpflichtigen.⁸

Im folgenden werden die Anforderungen an ein rationales Steuersystem aus fundamentalen Grundsätzen der Besteuerung näher dargestellt und begründet. Die Formulierung eines Referenzrahmens dient dabei auch der Vermeidung des Vorwurfs der Äußerung parteilicher Reformvorschläge.⁹

¹ Vgl. *Smith, Adam*: Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen. Vollständige deutsche Übersetzung aus dem Englischen der letzten Originalauflage von: *Smith, Adam*: An inquiry into the nature and causes of wealth of nations. 5. Aufl., London 1789 durch Claus Recktenwald. 8. Aufl., München 1999, S. 703-705.

² So auch: *Neumark (1970)*, S. 2, der allerdings einräumt, dass die Regeln von Smith' weiterentwickelt wurden. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die geltenden Besteuerungsgrundsätze durch die Lehre von Smith' geprägt sind. Vgl. auch *Lang, Joachim*: Entwurf eines Steuergesetzbuches. Heft 49 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1993, S. 89 und *Zuber, Barbara*: Anknüpfungsmerkmale und Reichweite der internationalen Besteuerung. Hamburg 1991, S. 5.

³ Vgl. *Smith (1999)*, S. 703-705.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 703.

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 703-704.

⁶ Vgl. *ebenda*, S. 704.

⁷ Vgl. *ebenda*, S. 704.

⁸ Vgl. *Lang (1993)*, S. 90.

⁹ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch (1980)*, S. 700.

Oberstes Prinzip des Steuerrechts ist die Rechtsstaatlichkeit, welche einen formellen und einen materiellen Aspekt aufweist.¹

Die **formelle Rechtsstaatlichkeit** soll dem Bürger durch die Bestimmtheit der Steuergesetze sowie die Vertrauensschutzgrundsätze der Abgabenordnung Rechtssicherheit gewährleisten.² Insbesondere ist die Erhebung einer Steuer nur zulässig, wenn sie Teil eines Gesetzes ist (Gesetzesvorbehalt) und der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Rechtsfolge knüpft (Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung).³ Die formelle Rechtsstaatlichkeit wird damit in Deutschland vornehmlich aus Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitet.⁴ Durch Art. 2 Abs. 1 GG wird die ökonomische Handlungsfreiheit des Bürgers aus dem Recht zur freien Persönlichkeitsentfaltung gesichert.⁵ Dieses Recht darf nur durch verfassungsmäßige Gesetze eingeschränkt werden, so dass der Eingriff in die persönliche Freiheit durch die Erhebung von Steuern auch in einem Gesetz kodifiziert sein muss.⁶ Durch Art. 20 Abs. 3 GG ist sichergestellt, dass die Exekutive, d.h. die im Steuerverfahren beteiligten Finanzrichter oder Finanzbeamten, die Gesetze anwenden sollen, ohne sie zu korrigieren (Willkürverbot).⁷

Der Begriff der **materiellen Rechtsstaatlichkeit** beinhaltet Fragen der Steuergerechtigkeit und der Rechtfertigung von Steuern.⁸ Die Frage, ob Steuern im Sinne der Prinzipien eines Rechtsstaats zu rechtfertigen sind, wird durch die systemtragenden (fundamentalen) Grundsätze der Besteuerung beantwortet. Demgemäss werden bei der weiteren Untersuchung folgende Punkte – mit jeweils weiteren Ausprägungen – für die Ausgestaltung eines rationalen Steuersystems beachtet:

¹ Vgl. *Lang, Joachim*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 50-66 und *Neumark* (1970), S. 41-42.

² Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 50-52.

³ Vgl. *Tipke, Klaus*: Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. 2., völlig überarb. Aufl., Köln 2000, S. 120.

⁴ Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 152-156.

⁵ Vgl. *ebenda*, Rz. 153.

⁶ Vgl. *ebenda*.

⁷ Vgl. *ebenda*, Rz. 154.

⁸ Vgl. *Tipke* (2000), S. 228-234.

Beurteilungskriterien im nationalen Steuerrecht

- Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems
- Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit,
- Synthetische Einkommensermittlung,
- Nettoprinzip der Besteuerung,
- Unternehmenserhaltungsprinzip,
- Neutralität der Besteuerung,
- Administrative Effizienz.

(Weitere) Beurteilungskriterien im internationalen Steuerrecht

- Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems,
- Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität,
- Administrative Effizienz.

Im Ergebnis sind dann die bestehenden Steuerarten daraufhin zu überprüfen, ob ihre Existenz und ihre Ausgestaltung mit diesen Grundsätzen vereinbar sind.¹ Die Frage, ob die Erhebung von Steuern überhaupt gerechtfertigt ist, ist heute allgemein anerkannt, so dass im folgenden Fragen der **allgemeinen Steuerrechtfertigungstheorie** ausgeklammert bleiben.²

Im einzelnen werden folgende Theorien betrachtet:

- Besondere Steuerrechtfertigungstheorie,
- Steuerbemessungstheorie.³

¹ Vgl. Lang, in: *Tipke/Lang (1998)*, § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 62 sowie *Tipke, (1993)*, S. 532-539.

² Vgl. *Tipke (2000)*, S. 228-232 m.w.N.

³ Vgl. *Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. Köln 1993*, S. 253. In der 2. Aufl. ist diese Passage aufgrund eines Druckfehlers nicht enthalten, da nach der Aufzählung (a) kein Punkt (b) folgt. Vgl. *Tipke (2000)*, S. 228.

Die **Besondere Steuerrechtfertigungstheorie** untersucht, ob die einzelne Steuerart gerechtfertigt ist, wohingegen die **Steuerbemessungstheorie** nach einer der Steuerart sachgerechten Bemessungsgrundlage fragt.¹ Diese beiden Rechtfertigungslehren sind somit darauf ausgelegt, anhand der fundamentalen Besteuerungsprinzipien Systemschwächen der Besteuerung aufzuzeigen. Die im folgenden dargestellten Grundsätze bilden damit die Richtschnur für eine kritische Würdigung der bestehenden Steuerarten und der Ausgestaltung der bestehenden Grundbesitzbesteuerung, sowie für Vorschläge zu ihrer Fortentwicklung.

II. Referenzrahmen der nationalen Grundbesitzbesteuerung

1. Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems

Gleichheit in der Besteuerung bedeutet, dass wirtschaftlich gleiche Sachverhalte steuerlich gleich erfasst werden. Insbesondere umfasst dieser Grundsatz das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welches in der Formel „gleiche Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte mit gleicher Belastungswirkung“ zusammengefasst werden kann.²

Darüber hinaus verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, dass alle natürlichen wie juristischen Personen zu einer bestimmten Steuer herangezogen werden sollen und zwar ohne Rücksicht auf außersteuerliche Merkmale wie z.B. das der Staatsangehörigkeit.³ Ein Verstoß gegen die Maxime der Allgemeinheit der Besteuerung führt damit gleichzeitig zu einem Verstoß gegen den Gleichmäßigkeitsgrundsatz, welcher für materiell gleiche Steuerfälle die **gleiche subjektive und objektive Steuerpflicht** fordert.⁴

¹ Vgl. zur Besonderen Steuerrechtfertigungstheorie: *Tipke (2000)*, S. 228 und zur Steuerbemessungstheorie: *Tipke (1993)*, S. 253.

² *Lang (1993)*, S. 95.

³ Vgl. *Neumark (1970)*, S. 75.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 91, S. 95.

Nach dem Grundsatz der Gerechtigkeit lässt sich damit z.B. die Forderung nach einer gleichen ertragsteuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen im Betriebs- und Privatvermögen rechtfertigen. Ferner wird dadurch die Frage aufgeworfen, ob eine Privilegierung des Grundbesitzes v.a. bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei den Substanzsteuern aus anderen Gründen gerechtfertigt werden kann. Daneben ist in diesem Zusammenhang zu untersuchen, ob es systemgerecht ist, Steuern zu erheben, die ausschließlich auf Grundbesitz beschränkt sind. Dadurch wird implizit eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei den Steuerpflichtigen unterstellt, die über Grundbesitz verfügen.¹ Auch die ungleiche Behandlung von Steuerinländern und -ausländern und die ungleiche Besteuerung einzelner Einkunftsarten lässt sich nicht in jedem Fall mit diesem Prinzip vereinbaren. Gleiches gilt für die Gewährung von Frei- bzw. Pauschbeträgen bei bestimmten Einkünften.² In Konkretisierung der materiellen Rechtsstaatlichkeit ist aus dem Grundsatz der Gerechtigkeit heraus gleichermaßen die steuerliche **Freistellung des Existenzminimums** zu fordern.³ Eingriffe in das Existenzminimum führen zu einer erdrosselnden Besteuerung und sind nicht durch das Übermaßverbot gedeckt.⁴

2. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip allgemein anerkannt ist, herrscht keine Einigkeit über seinen genauen Inhalt.⁵ Auch dem Bundesverfassungsgericht bereitet dieses Prinzip Schwierigkeiten, wenn es feststellt: „Das Prinzip einer Besteuerung

¹ Vgl. nachfolgend ab S. 35

² Vgl. für Frankreich z.B. ab S. 152.

³ Vgl. Lang (1993), S. 99 sowie instruktiv und differenzierend: Siegel, Theodor/Schneider, Dieter: Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform der Einkommensteuerrechts, DStR 1994, S. 597-604.

⁴ Vgl. Lang (1993), S. 99, 31-32.

⁵ Vgl. jüngst zu Leistungsfähigkeitskonzeptionen mit Anmerkungen: Wosnitza, Michael/Treisch, Corinna: Leistungsfähigkeitskonzeptionen und steuerliche Behandlung des Existenzminimums, DBW 1999, S. 351-368; Jachmann, Monika: Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Umverteilung, DBW 1999, S. 553-555; Bareis, Peter: Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt, DBW 1999, S. 555-558; Siegel, Theodor: Existenzminimum und Leistungsfähigkeit, DBW 1999, S. 558-560; Schneider, Dieter: Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Kein Problem alternativer Leistungsfähigkeitskonzeptionen, sondern ein Tarif- und Transferproblem, DBW 1999, S. 560-563.

nach der Leistungsfähigkeit erweist sich allerdings, wenn daraus konkrete Schlüsse gezogen werden sollen, als vieldeutig [...]“.¹

Das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich in den Grundsatz der vertikalen und der horizontalen Gerechtigkeit aufteilen.²

Nach dem **Grundsatz der horizontalen Gerechtigkeit** sollen Steuerpflichtige, die eine gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen auch eine gleich hohe Steuerlast tragen. Mit diesem Prinzip ist die Frage nach der steuerlichen Bemessungsgrundlage und damit nach einer geeigneten Maßgröße für „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit“ angesprochen.³ Für die Messung der Leistungsfähigkeit existieren als Indikatoren im Wesentlichen das Einkommen, das Vermögen und der Konsum. In den meisten Staaten werden unter dem Gesichtspunkt der administrativen Effizienz nicht nur ein, sondern zwei oder drei Indikatoren zur Besteuerung herangezogen.

Steuern, die an Größen wie das Vermögen anknüpfen sind allerdings kritisch zu betrachten, da diese als Sollertragsteuern konzipiert sind. Wird dieser unterstellte Sollertrag vom Steuerpflichtigen nicht erwirtschaftet, so erhält diese Steuer einen ertragsunabhängigen Charakter. Im Ergebnis käme es zu einer konfiskatorischen Besteuerung, da der Steuerpflichtige entweder seine Steuerschuld fremdfinanzieren oder einen Teil seines Vermögensbestands veräußern müsste. Da eine solche Besteuerung sukzessive zur Enteignung des Steuerpflichtigen führt, wird sie, d.h. eine allgemeine Vermögensteuer, bei den weiteren Betrachtungen als Indikator abgelehnt.

Die Besteuerung des Konsums, z.B. im Rahmen der Umsatzsteuer, oder des Einkommens durch eine Einkommensteuer, ist jedoch weitgehend anerkannt.⁴ Problematisch ist hingegen bei der Umsatzsteuer, die ihr immanente Inzidenzhypothese, wonach die Umsatzsteuer zwar beim Unternehmen erhoben wird, aber letztlich den Endverbraucher belasten soll. Wenn die Überwälzung der Steuer ~~vom Unternehmen auf den Endverbraucher~~ nicht oder nur partiell gelingt, ergeben

¹ BVerfG v. 23. November 1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, S. 108-125, S. 120.

² Vgl. Wosnitza/Treich (1999), S. 352; Schneider, Dieter: Steuerlast und Steuerwirkung. München/Wien 2002, S. 231-233.

³ Vgl. Schneider (2002), S. 232.

⁴ Vgl. statt aller: Tipke (1993), S. 560, 930-931.

auf den Endverbraucher nicht oder nur partiell gelingt, ergeben sich negative Auswirkungen auf die Neutralitätspostulate der Besteuerung.¹ Ferner wird dadurch der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit im Steuerrecht verletzt.

Im Bereich der Vermietung kann jedoch zumindest in Deutschland von einer vollständigen Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Endverbraucher ausgegangen werden, da erstens die Vermietung von Grundbesitz umsatzsteuerbefreit ist (§ 4 Nr. 12 lit. a UStG) und zweitens das Optionsrecht voraussetzt, dass an einen anderen Unternehmer vermietet wird, dessen Umsätze den Vorsteuerabzug **nicht** ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). Das Inzidenzproblem stellt sich damit im geltenden deutschen Steuerrecht bei Vermietungseinkünften nicht. Es wird damit auch nicht weiter betrachtet.

Nach dem **Grundsatz der vertikalen Gerechtigkeit** sollen Steuerpflichtige, die eine höhere Leistungsfähigkeit aufweisen, auch eine höhere Steuerlast tragen, als Steuerpflichtige mit geringerer Leistungsfähigkeit. Insofern stellt sich die Frage nach dem Steuertarif. Aus diesem Grundsatz soll die Durchschnittsteuerbelastung mit steigendem Einkommen ansteigen.² Die Frage der Ausgestaltung dieses Steuertarifs ist allerdings nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

3. Synthetische Einkommensermittlung

Eine weitere Konkretisierung erfährt der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung sowie das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das Prinzip der synthetischen Gesamteinkommensermittlung. Nach diesen Grundsätzen ist eine möglichst gleichmäßige und breit angelegte Erfassung aller Einkünfte geboten. In diesem Zusammenhang wird in der Regel auf den von *Simons* entwickelten synthetischen Einkommensbegriff zurückgegriffen.³ Hiernach ist die Summe aller Einkünfte zu einer

¹ Vgl. *Elschen, Rainer/Hüchtebrock, Michael*: Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen, *Finanz-Archiv* 1983, S. 253-280, S. 262-263.

² Vgl. *Wosnitza/Treich* (1999), S. 352; *Schneider* (2002), S. 232.

³ Vgl. *Simons, H.*: Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago/London 1938, S. 50: „*Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question*“.

einheitlichen Bemessungsgrundlage zusammenzufassen und konsequenterweise auch einem einheitlichen Steuersatz zu unterwerfen. Das Gegenteil zu diesem System bildet das analytische System der Einkommenbesteuerung, bei dem das Einkommen in einzelne Einkommensgruppen (sog. Schedules) gegliedert wird, welche sich hinsichtlich ihrer Steuerbarkeit und dem angewandten Steuertarif u.U. erheblich voneinander unterscheiden können.¹

Aufgrund der unterschiedlichen Belastung einzelner Schedules ist das analytische System der Einkommenbesteuerung gemäß dem Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung abzulehnen.² Insbesondere sind Schedulessteuern nicht geeignet die objektive Leistungsfähigkeit herzustellen.

§ 2 EStG kennt zwar verschiedene Einkunftsarten, geht aber von einem zusammengefassten Einkommensbegriff aus. Auch resultiert aus diesem System – zusammen mit dem Nettoprinzip – die Möglichkeit der Verlustverrechnung zwischen den einzelnen Einkunftsarten. Nach *Schneider* gewährleistet nur das System der synthetischen Gesamteinkommensermittlung eine angemessene Verlustberücksichtigung.³

Eine möglichst breite und damit lückenlose Erfassung der Bemessungsgrundlage „Einkommen“ setzt voraus, dass Steuervergünstigungen nur sparsam eingesetzt werden bzw. erst gar nicht in das Steuersystem integriert werden.⁴ Aus rechtssystematischer Sicht gehören Sozialzwecknormen nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsrecht oder zu anderen Rechtsbereichen.⁵ Insoweit gelten dafür andere Beurteilungsmaßstäbe als für Steuerrechtsnormen.⁶ Insbesondere ist das Leistungsfähig-

¹ Schedulessteuern gelten zwar seit langem als rückständig, werden allerdings in Großbritannien sowie neuerdings in Teilbereichen auch den Niederlanden angewendet. Das deutsche Steuersystem weist auch hinsichtlich der verschiedenen Einkunftsarten und in den Bereichen der Verlustverrechnung sowie der Mindestbesteuerung zumindest schedulessteuerähnliche Züge auf. (*Anm. d. Verf.*).

² Vgl. auch jüngst: *Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone*: Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, S. 1377-1383, S. 1382.

³ Vgl. *Schneider, Dieter*: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 6., neu bearb. Aufl., Wiesbaden 1994, S. 143ff.

⁴ Vgl. ausführlich: *Bareis, Peter*: Transparenz bei der Einkommensteuer- Zur systemgerechten Gestaltung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, StuW 1991, S. 38-51.

⁵ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 78 m.w.N.

⁶ Vgl. *Hey, Johanna*: Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, S. 298-316, S. 301.

keitsprinzip darauf nicht anwendbar. Bei den Sozialzwecknormen ist vielmehr danach zu fragen, ob sie für die Erreichung des angestrebten Ziels notwendig bzw. entsprechend ausgestaltet sind und ob die gewährten Vergünstigungen nicht zu viele Bereiche begünstigen oder zu hohe Begünstigungen einräumen.¹

Aus dem Prinzip der synthetischen Einkommensermittlung ist somit zu fordern, dass alle Einkunftsarten hinsichtlich ihrer steuerlichen Behandlung gleichmäßig erfasst werden. Für etwaige bestehende Unterschiede zwischen den Einkunftsarten oder hinsichtlich verschiedener Steuertarife sind somit stichhaltige Argumente vorzubringen, da ansonsten gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen würde. Dieser Grundsatz ist dann verletzt, wenn sich für eine Differenzierung kein sachlicher Grund finden lässt, so dass die Regelung letztlich willkürlich ist.² Sachliche Gründe, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, wären z.B. Praktikabilitätsüberlegungen.³ Zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerrechtsnorm gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, zieht das Bundesverfassungsgericht in nunmehr ständiger Rechtsprechung das Leistungsfähigkeitsprinzip heran.⁴ Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll den verfassungsrechtlichen Rahmen für eine sachgerechte Differenzierung bestimmen.⁵

4. Nettoprinzip der Besteuerung

Zu den Fundamentalprinzipien der Besteuerung gehören auch das objektive und subjektive Nettoprinzip. Ausgehend von dem Grundsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Kosten der privaten Lebensführung, gebietet das objektive Nettoprinzip den Abzug aller Aufwendungen, die mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen, da nur der nach diesen Abzügen verbleibende „Nettobetrag“ zur privaten Lebensführung bzw. für Steuerzahlungen zur Verfügung stehen. Grundsätzlich repräsentiert dieser „Nettobetrag“ damit einen Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, so

¹ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 342-345.

² Vgl. z.B. BVerfG v. 23. Oktober 1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, S. 14-69, S. 52.

³ Vgl. BVerfG v. 15. Juli 1969, 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, S. 321-400, S. 326-327; BVerfG v. 28. Januar 1970, BVerfGE 27, S. 375-399, S. 387.

⁴ Vgl. die Nachweise bei *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 542.

⁵ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 543.

dass das Nettoprinzip der Besteuerung einen besonderen Aspekt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit darstellt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip beruht in diesem Zusammenhang auf der Idee, dass nur dann eine einkommensteuerbare Bemessungsgrundlage angenommen werden kann, soweit dem Steuerpflichtigen disponibles Einkommen zur Verfügung steht.

Bemessungsgrundlage z.B. der Einkommensteuer ist damit nicht das Roheinkommen, sondern das Reineinkommen, so dass dieser Grundsatz auch als Prinzip der Reineinkommensteuer bezeichnet wird.¹ Verwirklicht wird diese Idee in Deutschland bei den Gewinneinkunftsarten durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) sowie bei den Überschusseinkunftsarten durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG). § 2 Abs. 2 EStG repräsentiert somit das (objektive) Nettoprinzip in Deutschland.

Sofern aus dem Abzug der Erwerbsaufwendungen Verluste entstehen, sieht das objektive Nettoprinzip grundsätzlich eine Verlustverrechnung vor. Hinsichtlich der Ausgestaltung des Ausmaßes der Verlustverrechnungsmöglichkeiten besteht allerdings ein Wertungswiderspruch zwischen dem objektiven Nettoprinzip und dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, auf den jedoch an anderer Stelle noch einzugehen sein wird.²

Während das objektive Nettoprinzip auf den Bereich der Einkommensentstehung angewendet wird, ist das subjektive Nettoprinzip bei der Einkommensverwendungsseite zu beachten. Im Grundsatz sind Aufwendungen auf der Einkommensverwendungsseite nicht abzugsfähig. Die Ausnahmen werden unter dem subjektiven Nettoprinzip subsumiert. Zum einen kann mit diesem Prinzip, die Freistellung eines Existenzminimums gefordert werden und zum anderen der Abzug spezieller Lasten der Privatsphäre (z.B. Unterhaltungspflichten oder Katastrophenschäden) von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer.³

¹ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 2.

² Vgl. ab S. 312.

³ Vgl. *Bareis, Peter*: Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommenbesteuerung, FR 1991, S. 405-412., S. 412.

5. Unternehmenserhaltungsprinzip

Auch im deutschen Steuerrecht stellen inflationäre Preissteigerungen eine besondere Problematik dar.¹ Zwar existieren keine erhöhten Inflationsraten, wie z.B. in Osteuropa, allerdings stellt sich das Problem insbesondere bei der Besteuerung von (langfristigen) Veräußerungsgewinnen. Veräußerungsgewinne resultieren einerseits aus Sachwertänderungen und andererseits aus allgemeinen Preissteigerungen (Inflation), so dass durch die Veräußerung des Wirtschaftsguts die über die Besitzdauer angefallenen stillen Reserven auf einmal aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen werden.²

Das deutsche Steuerrecht knüpft *de lege lata* an Nominalgrößen an.³ Das Nominalwertprinzip führt damit erstens bei einer schleichenden Geldentwertung zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und zweitens zu einem Substanzverlust.⁴ Da das Leistungsfähigkeitsprinzip aber das Realwertprinzip verkörpert,⁵ sind grundsätzlich nur die Sachwertsteigerungen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu erfassen und die auf reinen Preissteigerungen beruhenden Wertänderungen nicht zu berücksichtigen.⁶ Bei steigenden Preisen kann somit ein Scheingewinn, dessen Höhe durch die Differenz zwischen Nominal- und Realgewinn bestimmt wird, entstehen. Insofern ergibt sich die Frage, wie eine Scheingewinnbesteuerung vermieden werden kann.⁷

Dass Scheingewinne vermieden werden sollen, ist grundsätzlich weitgehend anerkannt, allerdings gibt es über die Höhe und den Umfang von Scheingewinnen keine

¹ Vgl. umfassend: *Wagner, Franz W.*: Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung. Berlin u.a. 1978.

² Vgl. *Kosing (1978)*, S. 138; *Grotherr (1987)*, S. 63.

³ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 550; *Weber-Grellet*, in Schmidt (2001), § 5 Anm. 82.

⁴ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 512-514.

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 512.

⁶ Vgl. *Kosing (1978)*, S. 138; *Lang (1985)*, S. 66-67. Letztlich kommt der wissenschaftliche Beirat beim BMF auch zu diesem Ergebnis. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.)*: Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung. Heft 22 der Schriften des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1976, S. 89-92.

⁷ Vgl. umfassend: *Grotherr (1987)*.

übereinstimmenden Meinungen.¹ Letztlich stellt sich damit auch im deutschen Steuerrecht die Frage nach betriebswirtschaftlichen Unternehmenserhaltungsprinzipien.

Es lassen sich grundsätzlich Kapitalerhaltungs- und Substanzerhaltungstheorien unterscheiden. Während bei der ersteren Theorie die Unternehmenserhaltung in Geldeinheiten gemessen wird, bezeichnet der Begriff der „Substanzerhaltung“ die Erhaltung der gütermäßigen, d.h. mengenmäßigen Vermögenssubstanz. Die Kapitalerhaltungstheorien werden weiter in die nominelle und reale Kapitalerhaltung unterteilt. Bei der Substanzerhaltung wird zwischen reproduktiver und qualifizierter Unternehmenserhaltung mit jeweils weiteren Ausprägungen unterschieden.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die nominelle Kapitalerhaltung keine Scheingewinne vermeiden kann. Auch die qualifizierte Substanzerhaltung kann für die weitere Untersuchung kein Maßstab zur Bestimmung von inflationsbedingten Gewinnen, d.h. Scheingewinnen sein, da diese Substanzerhaltungstheorie gerade auch andere, d.h. nicht inflationsbedingte Faktoren, wie z.B. technischen Fortschritt berücksichtigen will. Insofern verbleiben noch die reale Kapitalerhaltung sowie die reproduktive Substanzerhaltung.

Nach *Wöhe* soll die reale Kapitalerhaltung gegenüber sämtlichen Substanzerhaltungstheorien den Vorteil aufweisen, dass dabei nur inflationsbedingte Scheingewinne vom Nominalgewinn ausgesondert werden, so dass demnach die reale Kapitalerhaltungstheorie der normativen Analyse der geltenden deutschen Grundbesitzbesteuerung zugrunde gelegt werden müsste.² Dieser Sichtweise wird jedoch nicht gefolgt. Erstens berücksichtigt gerade die reproduktive Kapitalerhaltung die Wiederbeschaffung der verbrauchten Güter in gleicher Menge und gleicher Qualität.³ Zweitens wird bei der realen Kapitalerhaltung für alle Güter ein einheitlicher Preisindex verwendet, so dass die individuellen inflationsbedingten Wertsteigerungen nur unvollständig abgebildet werden. Gerade vor dem Hintergrund der Eliminierung von inflationsbe-

¹ Vgl. ausführlich: *ebenda*, S. 51-53 sowie S. 90-96.

² Vgl. *Wöhe* usw. 19. überarb. und erw. Aufl., München 1996, S. 1234. In der 21. Aufl. geht er darauf jedoch nicht mehr ein, ohne sich allerdings von seiner 19. Aufl. zu distanzieren.

³ So denn auch: *Wöhe* (1996), S. 1235.

dingten Scheingewinnen bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung kommt diesem Umstand eine erhöhte Bedeutung zu.¹ Im Ergebnis wird der weiteren Untersuchung das Konzept der reproduktiven Substanzerhaltung zugrunde gelegt.

6. Neutralität der Besteuerung

Während im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen häufig das Leistungsprinzipsprinzip herangezogen wird, ist im Unternehmensbereich die Entscheidungsneutralität der Besteuerung die zentrale Forderung.² Dieser ursprünglich betriebswirtschaftlich geprägte Begriff hat sich mittlerweile auch im steuerjuristischen Sprachschatz etabliert.³

Nach *Schneider* führt ein nicht entscheidungsneutrales Steuerrecht zu legalen Ausweichhandlungen der Steuerpflichtigen, da entsprechende Steuerzahlungen das Erreichen ihrer finanziellen Ziele beeinträchtigt.⁴ Ein Steuerrecht, dass bei verwirklichten oder angekündigten Steuerrechtsetzungen keine Ausweichhandlungen verursacht, heißt **entscheidungsneutral**.⁵ Letztlich werden Entscheidungen der Steuerpflichtigen nicht mehr durch Steuerzahlungen beeinflusst, da das Wahlergebnis, genauer die Rangfolge der Entscheidungsalternativen, vor und nach Steuern identisch ist. Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum wird die Frage der Entscheidungsneutralität der Besteuerung hauptsächlich hinsichtlich der Einkommensentstehung behandelt.⁶ Insofern wird auch von Wettbewerbsneutralität der Besteuerung gesprochen.⁷

¹ Im Ergebnis auch: *Grotherr* (1987), S. 93-96.

² Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983), 253-257; *Elschen, Rainer*: Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, *StuW* 1991, S. 99-115, S. 99-100; *Herzig, Norbert/Watrin, Christoph*: Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, S. 378-388, S. 379-381; *Schneider* (2002), S. 235.

³ Vgl. *Elschen* (1991), S. 100, 102; *Hey* (1997), S. 124.

⁴ Vgl. *Schneider* (2002), S. 97.

⁵ Vgl. *ebenda*.

⁶ Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983), S. 257; *Herzig/Watrin* (2000), S. 379-381; *Schneider* (2002), S. 97-230

⁷ Vgl. *Neumark* (1970), S. 261-282.

Es können folgende Formen unterschieden werden:¹

- **Rechtsformneutralität der Besteuerung** ist gegeben, wenn die Rechtsform konkurrierender Unternehmen keine steuerlichen Auswirkungen hat.
- **Faktorneutralität der Besteuerung** liegt vor, wenn die Faktoren „Arbeit“ oder „Kapital“ nicht durch eine Gewerbekapitalsteuer, eine selbständige Vermögenssteuer für Kapitalgesellschaften oder eine Lohnsummensteuer unterschiedlich besteuert werden.
- **Standortneutralität der Besteuerung** setzt z.B. eine gleiche Behandlung von Steuerinländern und –ausländern voraus und wird durch die Spreizung der Gewerbesteuerhebesätze der Gemeinden verletzt.
- **Branchenneutralität der Besteuerung** wird v.a. bei den indirekten Steuern verletzt, da einzelnen Branchen zusätzliche Steuerlasten auferlegt werden. Daneben ist fraglich, ob die Erhebung der Grunderwerbsteuer neben der Umsatzsteuer bei Grundstücksumsätzen gerechtfertigt werden kann. Dies gilt v.a. aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze.
- **Finanzierungsneutralität der Besteuerung** ist eine zentrale Forderung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Hiernach sollen unterschiedliche Finanzierungsformen, d.h. Eigen- und Fremdfinanzierung, steuerlich gleich erfasst werden und somit wettbewerbsneutral sein.
- **Betriebsgrößenneutralität der Besteuerung** setzt voraus, dass ein unterschiedlicher Grad der Unternehmenskonzentration keine steuerlichen Vor- oder Nachteile bringt.

¹ Vgl. zur folgenden Aufzählung: *Elschen/Hüchtebrock (1983)*, S. 257 m.w.N.; *Herzig/Watrin (2000)*, S. 379-380 m.w.N.

- **Allokationsneutralität der Besteuerung** wird verletzt, wenn bei der Besteuerung zwischen der Allokation von Faktoren zum unternehmerischen oder privaten Bereich differenziert wird. Demnach sind unternehmerische wie private Kapitalanlagen sowie die Nutzung von Gegenständen zu privaten oder unternehmerischen Zwecken gleich zu besteuern.

Um diese Neutralitätspostulate zu erreichen, muss die Besteuerung entweder unabhängig von der vom Steuerpflichtigen angestrebten Zielgröße sein oder diese möglichst genau treffen. Es wird in diesem Zusammenhang zwischen einer entscheidungsfixen Besteuerung und einer Zielgrößenbesteuerung unterschieden.¹

Bei der entscheidungsfixen Besteuerung bezieht der Entscheidungsträger die Steuer gar nicht in seine Entscheidung ein.² Die Steuer hat somit Fixkostencharakter.³ Nicht zu verwechseln mit der Entscheidungsneutralität im Modell der entscheidungsfixen Besteuerung ist die Einflusslosigkeit der Besteuerung bei politischen Wahlentscheidungen, also hinsichtlich der steuerpolitischen Umsetzbarkeit von Gestaltungsvorschlägen.⁴ Dieser Punkt wird vielmehr unter dem antiquierten Grundsatz der Unmerklichkeit der Besteuerung gefordert.⁵

Mit *Elschen* geht die Zielgrößenbesteuerung davon aus, „dass eine Besteuerung der Zielgröße bei stetigem Tarifverlauf und Grenzsteuersätzen zwischen 0 und 100 Prozent eine Änderung der Rangfolge der Entscheidungsalternativen ausschließt, soweit die Voraussetzungen im Steuer- und Nichtsteuerfall ansonsten identisch sind“.⁶ Ob zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Entscheidungsneutralität in Form der Zielgrößenbesteuerung eine Identität besteht, kann im Detail bezweifelt werden,⁷ soll hier aber nicht weiter thematisiert werden, obwohl nach *Herzig/Watrin* in Teilbereichen Überschneidungen bestehen.⁸

¹ Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983), S. 264-266; *Elschen* (1991), S. 104-105; *Elschen* (1993), Sp.370.

² Vgl. *Elschen/Hüchtebrock* (1983), S. 264.

³ Vgl. *Elschen* (1991), S. 104.

⁴ Ähnlich: *ebenda*.

⁵ Vgl. hierzu den nachfolgenden Gliederungspunkt (*Anm. d. Verf.*).

⁶ *Elschen* (1991), S. 105.

⁷ Vgl. eingehend: *ebenda*.

⁸ Vgl. *Herzig/Watrin* (2000), S. 380.

Obwohl aus betriebswirtschaftlicher Sicht die Entscheidungsneutralität der Besteuerung zu fordern ist, handelt es sich – wie bei allen normativen Aussagen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – um ein Ideal, „auf deren kurzfristige Umsetzung man keine allzu großen Hoffnungen richten sollte“.¹ Aus wissenschaftlicher Sicht ändert dieses allerdings nichts an dieser Forderung. Trotzdem ist es richtig, dass es andere Mindestanforderungen an eine Steuergesetzgebung gibt. Diese betreffen im Wesentlichen die administrative Effizienz und die Planbarkeit/Verlässlichkeit der Steuerrechts.²

7. Administrative Effizienz

Der Hauptzweck der Erhebung von Steuern liegt in der Deckung des staatlichen Finanzbedarfs, so dass sich als Anforderung an ein Steuersystem die Ergiebigkeit der Besteuerung ergibt.³ Dieser Grundsatz ist jedoch nicht so zu verstehen, dass unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung eines Staates ein gleich hohes Steueraufkommen erzielt werden soll. Vielmehr muss das Steuersystem derart flexibel sein, dass es sich den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anpassen kann (*built-in-flexibility*).⁴ Automatisch anpassungsfähig sind damit Steuern, die an Stromgrößen wie das Einkommen (Einkommen- und Körperschaftsteuer) oder den Konsum (Umsatzsteuer) anknüpfen. Aus diesem Grunde sind Steuern, die an Größen wie das Vermögen anknüpfen, kritisch zu betrachten, zumal diese teilweise Bemessungsgrundlagen verwenden, die mit den realen Wertverhältnissen nicht übereinstimmen (Grundsteuer).⁵ Insbesondere bei fehlenden Erträgen aus dem Vermögen führt die Erhebung von ertragsunabhängigen Steuern zu einer Aufzehrung des Vermögens.

Teilweise wird im Zusammenhang mit der administrativen Effizienz der Grundsatz der Unmerklichkeit der Besteuerung genannt.⁶ Die Steuer soll in der Form erhoben

¹ Vgl. *ebenda*.

² Vgl. *ebenda*, S. 381-384.

³ Vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 AO.

⁴ Vgl. Neumark (1970), S. 295-300.

⁵ Vgl. Lang (1993), S. 103.

⁶ Vgl. Lang (1993), S. 104-105; Lang, Joachim, in: Tipke/Lang (1998), § 8: Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, Rz. 11.

werden, dass der Bürger die Erhebung nicht bemerkt.¹ Es werden insofern Steuern bevorzugt, die „im Preis versteckt und überwältzt“ werden können, wie z.B. die Umsatzsteuer.²

Auch *Spörl* nennt bei der Aufstellung seines Referenzrahmen diesen Grundsatz und verweist dabei auf *Neumark*.³ *Neumark* hingegen lehnt allerdings den Grundsatz der Unmerklichkeit unter dem Punkt „alte Postulate, die in den folgenden Untersuchungen ausgeschlossen werden“, ab.⁴ Vielmehr plädiert er für ein Merklichkeitspostulat.⁵ Die Erhebung von „merklichen“ Steuern, wie z.B. der Einkommensteuer ist naturgemäß ungleich problematischer als bei indirekten Steuern, da dem Steuerpflichtigen seine Steuerlast somit bewusst ist.⁶ Im Ergebnis führt aber die Erhebung von direkten Steuern zu einer Diskussion um die Ausgestaltung eines rationalen Einkommensteuersystems und ferner zur Notwendigkeit einer intensiveren öffentlichen Aufklärungsarbeit, wofür die Steuereinnahmen im einzelnen vom Staat verwendet werden.⁷ Gerade letzteres Argument kann u.U. zu Widerständen der Steuerpflichtigen führen, wenn unverhältnismäßig hohe Steuern ohne entsprechende Aufklärungsarbeit erhoben werden. Jedoch kann im Ergebnis auch eine sparsamere Politik der öffentlichen Ausgaben erreicht werden.⁸ Mit *Neumark* ist daher festzustellen, dass in einer Demokratie der Grundsatz der Unmerklichkeit als Referenzkriterium ausscheiden muss.⁹

Im Ergebnis ist unter der administrativen Effizienz noch der Grundsatz der Einfachheit und Praktikabilität der Besteuerung zu subsumieren. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie Berechnungspflichten von Bemessungsgrundlagen und Steuern durch den Steuerpflichtigen sind demnach so zu gestalten, dass sie durch ihn

¹ Vgl. *ebenda*.

² *Ebenda*.

³ Vgl. *Spörl, Michael*: Immobilienbesteuerung in Mittel- und Osteuropa. Eine kritische Bestandsaufnahme mit Reformvorschlägen. Aachen 2001, S. 19.

⁴ Vgl. *Neumark (1970)*, S. X und S. 37-41.

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 41.

⁶ Vgl. zum Begriff der „merklichen“ und „unmerklichen“ Steuern z.B. *Neumark (1970)*, S. 38 und *Lang (1993)*, S. 104.

⁷ Vgl. *Neumark (1970)*, S. 39-40.

⁸ Vgl. *ebenda*, S. 37-41.

⁹ Vgl. *ebenda*, S. 41.

ohne erheblichen Aufwand erfüllt werden können, ohne dadurch jedoch andere Besteuerungsprinzipien zu verletzen.¹ Ferner sind daher Steuergesetze einfach und verständlich zu formulieren. Dieser Grundsatz knüpft an die Verwirklichung der materiellen Rechtsstaatlichkeit an. Unklare Gesetze führen zu vermeidbaren Zweifelsfragen und erschweren die „Vorhersehbarkeit von Verwaltungs- und Gerichtsentscheidungen“.² Das gesamte Steuersystem ist somit auch logisch konsistent und widerspruchsfrei zu gestalten.³

Außerdem schließt diese Forderung – zusammen mit dem Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung und dem Prinzip der synthetischen Einkommensermittlung – z.B. umfangreiche Ausnahmetatbestände in den Steuergesetzen aus.⁴

Wesentlicher ist jedoch die Transparenz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der Steuerzahllast sowie die Gewährleistung einer ohne hohen Zeit- und Kostenaufwand durchführbaren Steuererhebung.⁵ Insbesondere die Forderung nach einer effizienten Steuererhebung verbietet komplizierte und veraltete Bewertungsverfahren für Grundbesitz und vielfältige Bewertungsmethoden.

Ferner ist nach diesem Grundsatz einem Vielsteuersystem der Vorzug zu geben. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Anzahl der erhobenen Steuern auf wenige erziehbare Steuerarten beschränkt sein soll.⁶

¹ Vgl. *ebenda*, S. 378-379.

² *Lang (1993)*, S. 105.

³ So auch: *Elschen, Rainer*: Besteuerungsprinzipien, in: Wittmann, Waldemar u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 3 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Teilband 1 A-H. 5., völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 362-374, Sp. 366. Nach *Elschen* hat dieses Prinzip jedoch keine betriebswirtschaftliche Bedeutung erlangt. A.A. jüngst: *Breithecker, Volker*: Das Besteuerungsverfahren als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, *StuW* 2002, S. 326-335, S. 326, der eingangs feststellt, dass das Besteuerungsverfahren bisher kaum im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Beachtung gefunden hat.

⁴ Vgl. *Lang (1993)*, S. 106.

⁵ Vgl. auch *Breithecker (2002)*, S. 326-335.

⁶ Ähnlich: *Lang (1993)*, S. 104-105.

III. Referenzrahmen der internationalen Grundbesitzbesteuerung

1. Begriff und Grundprobleme des Internationalen Steuerrechts

Die oben dargestellten Beurteilungskriterien gelten gleichermaßen auch für grenzüberschreitende Sachverhalte. Gleichwohl sind einige Grundsätze bei Betrachtung des internationalen Steuerrechts um spezifische Gesichtspunkte zu ergänzen bzw. zu modifizieren. Vor der Aufstellung eines Referenzrahmens der internationalen Besteuerung ist es zweckmäßig, vorab den Begriff des Internationalen Steuerrechts zu definieren und die Problematik der internationalen Doppelbesteuerung aufzuzeigen, um anschließend u.a. das Konzept der Kapitalimport- und Kapitalexporthneutralität zu bestimmen.

Der Begriff des Internationalen Steuerrechts umfasst üblicherweise die Gesamtheit aller Normen eines Staates, die sich auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen und die Abgrenzung der Staatsgewalt gegenüber dem Ausland zum Gegenstand haben.¹

Das Internationale Steuerrecht gliedert sich in das Internationale Steuerrecht i.e.S. und das nationale (innerstaatliche) Außensteuerrecht.² Diese Unterteilung stellt insbesondere darauf ab, ob eine Maßnahme ihren Ursprung im Völkerrecht, dem supranationalen Recht oder im innerstaatlichen Recht hat.³ Das Internationale Steuerrecht i.e.S. lässt sich hauptsächlich in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen sowie in supranationales Recht, v.a. in das Recht der Europäischen Union, unterteilen.

Ausgangspunkt der internationalen Besteuerung bildet das Souveränitätsprinzip, welches besagt, dass jeder Staat innerhalb seiner Staatsgrenzen die alleinige Gesetz-

¹ Vgl. ähnlich: *Breithecker, Volker*: Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Bielefeld 1999, S. 15; *Rose, Gerd*: Betrieb und Steuern. Fünftes Buch: Grundzüge des Internationalen Steuerrechts. 5., überarb. Aufl., Wiesbaden 2000, S. 21; *Scheffler, Wolfram*: Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit. 2., völlig überarb. u. erw. Aufl., München 2002, S. 27.

² Vgl. *Breithecker (1999)*, S. 15f.; *Rose (2000)*, S. 21; *Scheffler (2002)*, S. 27f.

³ Vgl. *ebenda*.

gebungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungshoheit besitzt.¹ Jeder Staat kann somit in seinem Hoheitsgebiet seine Steueransprüche in sachlicher und persönlicher Hinsicht autonom festsetzen.² Im Ergebnis kann es somit zu konkurrierenden Steueransprüchen zweier oder mehrerer Staaten kommen, so dass u.U. eine Doppelbesteuerung entsteht.

Juristische Doppelbesteuerung liegt vor, wenn derselbe Steuerpflichtige mit denselben Einkünften in mindestens zwei Staaten zu einer gleichen oder vergleichbaren Steuer in demselben Besteuerungszeitraum herangezogen wird.³ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht bedeutet daher jegliche Doppelbesteuerung, d.h. auch eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei der die Steuersubjektidentität nicht gegeben sein muss, eine Rentabilitätseinbuße. Sofern die Doppelbesteuerung nicht vermieden wird, führt sie zu Wettbewerbsnachteilen von inländischen Unternehmen auf ausländischen Märkten und umgekehrt. Im Ergebnis wird die Mobilität der Produktionsfaktoren und die internationale Arbeitsteilung behindert.

Die Grundformen der Vermeidung der Doppelbesteuerung in Doppelbesteuerungsabkommen bilden die Anrechnungsmethode und die Freistellungsmethode.⁴ Während die Anrechnungsmethode die im Ausland gezahlte Steuer (ganz oder teilweise) auf die inländische Steuerschuld anrechnet, stellt die Freistellungsmethode die ausländischen Einkommensteile von der deutschen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) frei. Obwohl durch beide Methoden zwar eine Doppelbesteuerung vermieden oder wenigstens vermindert wird, unterscheiden sich beide Methoden hinsichtlich ihrer Auswirkungen. Die Anrechnungsmethode hält das Steuerniveau des Wohnsitz-/Sitzstaates aufrecht, während die Freistellungsmethode das Steuerniveau des Quellenstaats aufrecht erhält.

¹ Vgl. *Scheffler (2002)*, S. 8.

² Vgl. *Rose (2000)*, S. 25.

³ Vgl. *Jacobs, Otto H.*: Internationale Unternehmensbesteuerung. 4., neubearb. u. erw. Aufl., München 1999, S. 3; *Breithecker (1999)*, S. 32; *Scheffler (2002)*, S. 9.

⁴ Unilaterale Methoden werden im Folgenden nicht betrachtet, da im Rahmen dieser Arbeit mit allen untersuchten Staaten Doppelbesteuerungsabkommen bestehen.

Die Gesamtheit der Rechtsnormen des Internationalen Steuerrechts beinhalten daher eine Vielzahl an Prinzipien, die bei einer normativen Analyse der geltenden deutschen Grundbesitzbesteuerung zu beachten sind. Es handelt sich hierbei insbesondere um Verstöße nationaler Normen gegen Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags und der Doppelbesteuerungsabkommen sowie um Verstöße gegen die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, die im Folgenden unter dem Abschnitt „Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems“ behandelt werden. Obwohl das Internationale Steuerrecht sowohl belastende als auch entlastende Normen enthält, ist eine seiner Hauptaufgaben die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Beim Recht der Doppelbesteuerungsabkommen kommt daher der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der damit verbundenen Frage der Neutralität der internationalen Besteuerung eine entscheidende Bedeutung zu. Dieser Aspekt wird nachfolgend unter dem Punkt „Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität“ erörtert.

Hinsichtlich der administrativen Effizienz der Besteuerung sind die beim Referenzrahmen im nationalen Steuerrecht bestimmten Prinzipien im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr im entsprechenden nachfolgenden Gliederungspunkt weiter auszubauen.

2. Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems

Der Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit ist auch im internationalen Steuerrecht gegeben. Dieser Grundsatz beinhaltet die Beachtung der Diskriminierungsverbote und der Vorschriften der Europäischen Union sowie des Europäischen Gerichtshofs.

In Art. 24 Abs.1 OECD-MA bzw. den entsprechenden Vorschriften in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen wird die willkürliche Ungleichbehandlung von Staatsangehörigen aus anderen Abkommensstaaten, wie z.B. die Festsetzung von höheren Sondersteuersätzen für Ausländer, untersagt. In Deutschland tritt Art. 24

Abs. 1 OECD-MA neben den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.¹ Da die Diskriminierungsverbote der Europäischen Union jedoch weitaus enger und strikter sind, als diejenigen der Doppelbesteuerungsabkommen,² werden im Folgenden ausschließlich die Regelungen der Europäischen Union betrachtet.

Da das Europarecht einen wachsenden Einfluss auf das Recht der Mitgliedstaaten der Europäischen Union hat,³ ist es erforderlich, die innerstaatlichen Steuernormen auf Konformität mit dem EG-Vertrag sowie den europäischen Richtlinien und Verordnungen hin zu überprüfen. Die Zielsetzung der Europäischen Gemeinschaft besteht darin, „durch die Errichtung eines gemeinsamen Marktes und einer Wirtschaft- und Währungsunion sowie durch gemeinsame Politiken oder Maßnahmen eine harmonische und ausgewogene Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemeinschaft (...) zu fördern.“⁴ Der EG-Vertrag kennt zwar keinen eigenen Abschnitt über die Steuerpolitik, jedoch ergeben sich die Rahmenbedingungen für die Besteuerung aus dem allgemeinen **Diskriminierungsverbot** des Art. 25 EG-V und den durch den EG-Vertrag garantierten **Grundfreiheiten**.⁵ Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ist damit insbesondere die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 bis Art. 48 EG-V) zu beachten,⁶ welche besagt, dass die Aufnahme und Ausübung einer Erwerbstätigkeit sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat nicht behindert werden darf.⁷ Alle Grundfreiheiten haben grundrechtsähnlichen Charakter und garantieren subjektive Rechte, auf die sich der EU-Bürger, also auch der Steuerpflichtige, berufen kann, sofern grenzüberschreitende Sachverhalte verwirklicht sind.⁸ In diesem Zusammenhang ist auch zu prüfen, ob die Rechtsnormen *de lege lata* mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vereinbar sind.⁹

¹ Vgl. Grotherr/Herfort/Strunk (1998), S. 576.

² Vgl. *ebenda* mit Verweis auf BFH v. 30. Oktober 1973, BStBl. II 1973, S. 255.

³ So Jacobs (1999), S. 107.

⁴ Art. 2 EG-V.

⁵ Vgl. Heinicke, Wolfgang: Diskriminierung im Ertragsteuerrecht der EG- und EWR-Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH, DStR 1998, S. 1332-1339, S. 1333-1334 und Jacobs (1999), S. 109.

⁶ Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 43 bis Art. 48 EG-V) hat im steuerlichen Bereich nur eine untergeordnete Bedeutung. Vgl. Dautzenberg, Norbert/Brüggemann, Alexander: EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer, BB 1997, S. 123-133.

⁷ Vgl. z.B. Jacobs (1999), S. 109.

⁸ Vgl. Arndt, Hans W.: Europarecht. 5., neu bearb. Aufl., Heidelberg 2001, S. 88.

⁹ Vgl. auch die Übersicht zur Rechtsprechung des EuGH bei Jacobs (1999), S. 179-200.

3. Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität

Ausgehend vom Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit in der Besteuerung kann die Zielsetzung der Gleichbehandlung von Steuerinländern und Steuerausländern abgeleitet werden. Eine Gleichbehandlung von Steuerinländern und Steuerausländern mit oder ohne Auslandsaktivitäten kann daraus allerdings nicht unmittelbar abgeleitet werden. Hinsichtlich dieses Problems ist auf das Prinzip der internationalen Steuerneutralität abzustellen, dass sich in die Kapitalimportneutralität und die Kapitalexportneutralität gliedert.¹ Beide Neutralitätspostulate werden im Folgenden vorgestellt und dahingehend hinterfragt, welchem Prinzip für den Bereich der Grundbesitzbesteuerung der Vorzug zu geben ist.

Mit der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode können neben der Vermeidung bzw. Milderung internationaler Doppelbesteuerung auch wettbewerbspolitische Ziele verfolgt werden.²

Die Anrechnung ausländischer Steuern stellt unabhängig von ihrer Herkunft für alle Investitionen das Steuerniveau des Wohnsitzstaats her. Der Steuerpflichtige wird hinsichtlich seiner im Ausland erzielten Einkünfte so behandelt, als hätte er sie im Inland investiert, so dass seine Entscheidung zwischen in- oder ausländischen Investitionsstandort vom Steuerrecht unberührt bleibt. Die Anrechnungsmethode verwirklicht damit **Kapitalexportneutralität**. Bezugspunkt dieses Neutralitätskonzepts ist somit der Wirtschaftsraum des Wohnsitzstaats.

Die Freistellungsmethode hingegen verwirklicht **Kapitalimportneutralität**. Da eine Besteuerung im Wohnsitzstaat unterbleibt,³ findet der Wettbewerber unabhängig davon, ob er aus dem In- oder Ausland kommt, innerhalb des Belegenheitsstaats des Grundbesitzes eine identische steuerliche Situation vor.

¹ Vgl. *Breithecker (1999)*, S. 26.

² Vgl. *ebenda*, S. 26-31, *Jacobs (1999)*, S. 19-35; *Scheffler (2002)*, S. 67-77.

³ Abgesehen von einem eventuellen Progressionsvorbehalt (*Anm. d. Verf.*).

Dieses Neutralitätspostulat verhält sich somit neutral gegenüber in- und ausländischen Investoren, nicht jedoch gegenüber In- und Auslandsinvestitionen.

Eine allgemeingültige normative Empfehlung, welchem Konzept der Vorzug zu geben ist, kann nicht gegeben werden.¹ Während lange Zeit die Kapitalexportneutralität gefordert wurde,² spricht sich das Schrifttum nunmehr vermehrt – aber nicht überwiegend – für die Verwirklichung der Kapitalimportneutralität aus.³

Scheffler lehnt – unter Rückgriff auf *Schneider*, *Wagner* und *Schreiber* – eine kapitalimportneutrale Besteuerung ab, da sie weder mit Methoden der Steuerwirkungslehre noch mit Plausibilitätsüberlegungen zu rechtfertigen sei.⁴ Auch *Maiterth* folgt diesen Gedanken.⁵

Breithecker, *Jacobs* und *Zuber* hingegen favorisieren eine differenzierte Sichtweise.⁶

Nach dieser differenzierenden Sichtweise wird zwar auch der Kapitalexportneutralität Vorrang vor der Kapitalimportneutralität eingeräumt. Als Voraussetzungen für den **Vorzug der kapitalimportorientierten Neutralität** werden jedoch eine feste wirtschaftliche Verknüpfung mit dem steuernden Ausland und unterschiedliche Wettbewerbsverhältnisse im In- und Ausland genannt.⁷ Die Anwendung der Kapitalimportneutralität erfordert somit, dass das ausländische Engagement einen bestimmten Umfang erreicht, bei welchem eine feste wirtschaftliche Verknüpfung mit der ausländischen Ordnungsstruktur gegeben ist.⁸ Für reine Exporttätigkeiten oder für Briefkastengesellschaften kann damit eine kapitalimportneutrale Besteuerung nicht

¹ Vgl. zum Meinungsstand: *Breithecker* (1999), S. 26-31; ausführlich: *Jacobs* (1999), S. 19-35; *Scheffler* (2002), S. 67-77.

² Vgl. die Nachweise bei: *Breithecker* (1999), S. 27-29.

³ Vgl. *ebenda*, S. 29-31 m.w.N..

⁴ Vgl. *Scheffler* (2002), S. 67-77; *Wagner, F.W.*: Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax, H./Kern, W./ Schröder, H.-H. (Hrsg.): *Zeitaspekte betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis*. Stuttgart 1989, S. 261-277, S. 265-266; *Schneider, Dieter*: *Investition, Finanzierung und Besteuerung*. 7. Aufl., Wiesbaden 1992, S. 193-205; *Schreiber, U.*: *Die Besteuerung internationaler Kapitaleinkommen*, DBW 1992, S. 829-850, S. 831-833; *ders.*: *Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt*, StuW 1994, S. 238-254, S. 242-243.

⁵ Vgl. *Maiterth, Ralf*: *Wettbewerbsneutralität der Besteuerung*. Bielefeld 1999, S. 200-213.

⁶ Vgl. *Breithecker* (1999), S. 31; *Jacobs* (1999), S. 27-35; ausführlich *Zuber* (1991).

⁷ Vgl. *Jacobs* (1999), S. 30.

⁸ Vgl. *ebenda*.

gefordert werden. Für vermieteten Grundbesitz eines Steuerausländers, der zwangsläufig den gleichen inländischen Wettbewerbsbedingungen wie inländischer Grundbesitz unterliegt, kann von einer festen wirtschaftlichen Verknüpfung ausgegangen werden. Insbesondere kann die Vermietung ausländischen Grundbesitzes, z.B. die Teilnahme am französischen Immobilienmarkt, nicht von Deutschland aus betrieben werden wie dies z.B. bei dem Vertrieb von Konsumgütern der Fall ist, so dass letztlich wohl auch *Scheffler* dieser Sichtweise für vermieteten Grundbesitz zustimmen wird.¹ Hinsichtlich in- und ausländischer Immobilienmärkte können auch unterschiedliche Wettbewerbssituationen festgestellt werden.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen in fast allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen die Einkünfte aus der deutschen Bemessungsgrundlage ausscheiden und lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt) werden. Das **ausländische Steuerniveau** bleibt damit bestehen, da bei der Freistellungsmethode die Wettbewerbsneutralität auf den Staat bezogen wird, in dem sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen vollzieht (Kapitalimportneutralität).² Lediglich in der unterschiedlichen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kann ein Verstoß gegen den Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung gesehen werden, da in dem einen Fall das ausländische Steuerniveau erhalten bleibt, wohingegen im anderen Fall das inländische Steuerniveau Anwendung findet. Da Doppelbesteuerungsabkommen jedoch u.a. die mehrfache Erfassung eines Sachverhaltes in zwei oder mehr unterschiedlichen Staaten vermeiden sollen,³ kann aus diesen Abkommen **keine Meistbegünstigungsklausel** i.S. einheitlicher Steuersätze abgeleitet werden,⁴ so dass die Staaten grundsätzlich hinsichtlich der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung frei sind.

¹ Vgl. *Scheffler* (2002), S. 75, der nur unter den Voraussetzungen einer „standortbezogene(n) Ausübung der Geschäftstätigkeit“ und „wenn die Einkünfte (nur) durch eine Betätigung im ausländischen Staat erzielt werden“ können, einer kapitalimportneutralen Besteuerung zustimmt.

² Vgl. *Jacobs* (1999), S. 22.

³ Vgl. *Strunk, Günter*, in: Grotherr, Siegfried/Herfort, Claus/Strunk, Günter: Internationales Steuerrecht. Achim 1998, S. 436-437.

⁴ Vgl. *Schuch, Josef*: Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags: Gilt im DBA-Recht die „Meistbegünstigung“?, IWB v. 11. September 1996, Fach 11: Europäische Gemeinschaften, Gruppe 2, S. 259-268, S. 264 und *Heinicke* (1998), S. 1337.

Die Freistellungsmethode kann durch die **unabänderliche Verknüpfung** des unbeweglichen Vermögens mit dem Belegenheitsstaat gerechtfertigt werden. Da der im Ausland tätige Investor mit den dort ansässigen Unternehmen in Konkurrenz steht, muss er auch die gleichen Rahmenbedingungen wie diese vorfinden.¹ Weil zu den Rahmenbedingungen auch die steuerrechtliche Situation zählt, ist das ausländische Steuerniveau für das Auslandsinvestment anzuwenden.² Diesem Grundgedanken der **Kapitalimportneutralität** folgend, lassen sich wettbewerbshemmende Doppelbesteuerungen nur durch die Freistellungsmethode vermeiden.³ Ferner werden durch diese Vorgehensweise die Erhebungssicherheit erhöht und die Steuererhebungskosten minimiert.⁴

4. Administrative Effizienz

Im internationalen Kontext gewinnt der Grundsatz der administrativen Effizienz weiter an Bedeutung. Dies gilt hinsichtlich der Erhebungssicherheit, der Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen und der Vermeidung sog. „weißer Einkünfte“.

Die Erhebungssicherheit ist im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr vermehrt sicherzustellen, da aufgrund der erhöhten Komplexität der Steuerfälle in der Regel ein erhöhtes Steuervermeidungspotential besteht. Insofern gewinnen Regeln an Bedeutung, die ähnlich wie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Steuererhebung sicherstellen. Um eine erhöhte Erhebungssicherheit für den Staat zu gewährleisten, könnte z.B. über Abzugsverfahren für die grenzüberschreitende Vermietung von Grundbesitz nachgedacht werden, bei dem ein bestimmter Prozentsatz an der Quelle an den Staat als Abgeltungssteuer oder Vorauszahlung abgeführt wird. Letztlich läuft dieser Gedanke – in den Grenzen des Diskriminierungs- und Willkürverbots – auch auf erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen oder z.B. seiner Mieter hinaus, um die Effizienz der Besteuerung zu erhöhen.

¹ Vgl. *Jacobs (1999)*, S. 23.

² Vgl. *ebenda*, S. 23-24.

³ Vgl. *ebenda*, S. 24.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 25.

Aufgrund von Qualifikationskonflikten oder Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen, die auch die virtuelle Doppelbesteuerung umfassen, sind grundsätzlich „weiße Einkünfte“, d.h. unbesteuerte Einkünfte möglich.¹ Zur Sicherstellung der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung sowie der administrativen Effizienz, sind „weiße Einkünfte“ z.B. durch (weitere) Einführung von Rückfallklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen oder durch Behebung von Qualifikationskonflikten zu vermeiden.

¹ Vgl. zu den verschiedenen Formen der Doppelbesteuerung z.B. *Grotherr, Siegfried*: Doppelbesteuerung: Begriff, Arten und Ursachen, in: Becker, Helmut u.a.: DBA-Kommentar. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 8. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Teil 1: Grundlagen, Abschnitt 1: Doppelbesteuerung, S. 1-14, S. 6-8 und *Strunk*, in: Grotherr/Herfort/Strunk (1998), S. 429.

3. TEIL:

BESTANDSAUFNAHME UND KRITISCHE ANALYSE DER GELTENDEN VORSCHRIFTEN ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

A. DAS GELTENDE SYSTEM ZUR BESTEUERUNG DES GRUNDBESITZES IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

I. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Einkunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz

Natürliche bzw. juristische Personen, die in Deutschland ihren Wohnsitz bzw. ihren Sitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. ihren Ort der Geschäftsleitung haben, sind mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig.¹ Natürliche bzw. juristische Personen, bei denen diese Voraussetzungen nicht vorliegen, sind mit ihrem Inlandseinkommen i.S.d. § 49 EStG bzw. § 8 KStG i.V.m. § 49 EStG beschränkt einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig.²

Die Einkünfteermittlungsmethode ist von der Buchführungspflicht des Steuerpflichtigen und der Zuordnung des Grundbesitzes zu einem Betriebs- oder Privatvermögen abhängig. Bei natürlichen und juristischen Personen, bei denen der Grundbesitz zu einem Betriebsvermögen gehört, ist die Verpflichtung, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, in der überwiegenden Zahl der Fälle gegeben, da sich die steuerrechtliche Buchführungspflicht entweder aus der handelsrechtlichen

¹ Vgl. § 1 Abs. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. §§ 8, 11 AO, § 1 Abs. 1 und 2 KStG i.V.m. § 8 KStG i.V.m. §§ 9, 10 AO.

² Vgl. § 1 Abs. 3 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG, § 49 EStG, § 2 KStG i.V.m. § 8 KStG.

Buchführungspflicht ableitet oder sich originär aus dem Steuerrecht ergibt.¹ Aus diesem Grunde wird im folgenden davon ausgegangen, dass natürliche und juristische Personen, die den Grundbesitz dem Betriebsvermögen zugeordnet haben, dazu verpflichtet sind, die Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln und infolgedessen **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gemäß § 15 EStG erzielen.²

Sofern der Grundbesitz bei natürlichen Personen zum Privatvermögen gehört, erzielt diese Personengruppe **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (§ 21 EStG), welche als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8, 9 EStG) ermittelt werden. Ferner können sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG vorliegen.

Der **Einkommensteuertarif** für 2004 besteht aus einem Formeltarif, der aus einer Nullzone (bis € 7.664), einer Progressionszone und einer Proportionalzone (45,0% ab € 52.152) besteht.³ Bei Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG erzielen, wird die tarifliche Einkommensteuer u.U. ermäßigt. Durch § 35 Abs. 1 EStG wird das 1,8-fache des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags auf die Einkommensteuerschuld angerechnet.

¹ Bei allen Kaufleuten, deren Gewerbebetrieb nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 HGB), ergibt sich die Buchführungspflicht bereits aus § 140 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 HGB (derivative Buchführungspflicht). Bei juristischen Personen handelt es sich um Formkaufleute gemäß § 2 HGB, die bereits aufgrund § 140 Abs. 1 AO i.V.m. § 238 Abs. 1 HGB zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich i.S.d. § 8 KStG i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG verpflichtet sind. Aufgrund der betragsmäßig niedrigen Grenzen von € 25.000 des Gewinns aus Gewerbebetrieb (§ 141 Abs. 1 Nr. 4 AO) oder von € 260.000 der Umsätze i.S.d. Umsatzsteuergesetzes (§ 141 Abs. 1 Nr. 1 AO), an die die Buchführungspflicht und damit die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich geknüpft ist, ergibt sich somit in der überwiegenden Zahl der Fälle auch für Nichtkaufleute (§ 1 Abs. 2 HGB) eine originäre steuerrechtliche Buchführungspflicht gemäß § 141 AO.

² Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) sind zwar denkbar, diese wurden aber in der Grundlegung dieser Arbeit von der Untersuchung ausgeschlossen (vgl. S. 11). Da das körperschaftsteuerliche Gewinnermittlungsschema aufgrund § 8 Abs. 1 KStG mit dem einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsschema übereinstimmt, wird für die weitere Untersuchung – außer bei den Steuersätzen - nicht weiter zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterschieden. Die Ausführungen gelten daher gleichermaßen für die Einkommen- und die Körperschaftsteuer, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes vermerkt wird.

³ Vgl. §§ 32a, 32b, 32c EStG.

Der **Körperschaftsteuersatz** beträgt 25% des zu versteuernden Einkommens.¹ Zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wird in Deutschland ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5% auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer erhoben.²

Im Rahmen der hier zu betrachtenden Einkünfte wird die Einkommen- und Körperschaftsteuer im Wege der Veranlagung erhoben, so dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Steuererklärung einzureichen.³

2. Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen

In Deutschland werden dem Steuerpflichtigen alle Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet.⁴ Hinsichtlich der Art und des Umfangs der Einnahmen aus Grundbesitz ergeben sich aus den unterschiedlichen Zuordnungsmöglichkeiten des Grundbesitzes sowie aus den beiden Gewinnermittlungsmethoden keine Besonderheiten.

Die Einnahmen, die aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bezogen werden, setzen sich aus dem vereinbarten Entgelt für die Nutzungsüberlassung und den sonstigen Einnahmen, die der Nutzende neben dem Nutzungsentgelt zu zahlen hat, zusammen. Das Nutzungsentgelt besteht regelmäßig aus dem Mietzins gemäß § 535 S. 2 BGB. Zu den sonstigen Einnahmen zählen die Nebenkosten, die durch Umlagen vom Mieter an den Vermieter abgeführt werden, wie Ausgaben und Gebühren für Strom, Gas, Wasser, Müllabfuhr, Straßenreinigung, Versicherungsprämien sowie die Grundsteuer. Dem Vermieter werden damit alle Einnahmen, die er im Rahmen des

¹ Vgl. § 23 Abs. 1 KStG.

² Vgl. §§ 1-6 SolZG.

³ Vgl. §§ 25 Abs. 1, Abs. 3, 36 EStG. Das Erhebungsverfahren für die Körperschaftsteuer richtet sich gemäß § 49 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

⁴ Vgl. § 21 Abs. 1 EStG (für private natürliche Personen); §§ 5, 4 Abs. 1, 15, 21 Abs. 3 EStG (für gewerbliche natürliche Personen), § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 1, 15, 21 Abs. 3 EStG (für juristische Personen) sowie *Frost, Hartmut*, in: *Frotscher, Gerrit: Einkommensteuergesetz, Kommentar*. Freiburg i. Br. (Loseblatt), Stand: 107. Ergänzungslieferung, November 2001, § 21 EStG, Rz. 22.

Mietverhältnisses vom Mieter erhält, unabhängig davon zugerechnet, ob er diese gleichzeitig als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundbesitz abziehen kann.¹ In einem zweiten Schritt wird dann über die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben entschieden.²

3. Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben

a.) Abzugsfähigkeit dem Grunde nach

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind als Betriebsausgaben alle Ausgaben zu berücksichtigen, die durch den Betrieb veranlasst sind.³ Bei der Ermittlung der Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben sind als Werbungskosten alle Ausgaben zu berücksichtigen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen und dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen dienen.⁴ Wesentliches Merkmal für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ist damit der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer Einkunftsart und für Betriebsausgaben deren betriebliche Veranlassung.

b.) Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungsgrundlagen

Im Gegensatz zu anderen Staaten können in Deutschland grundsätzlich alle Gebäude abgeschrieben werden.⁵ Den Ausgangspunkt für die Absetzungen für Abnutzung bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes.⁶

¹ Vgl. §§ 4 Abs. 1, 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

² Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 5, 4 Abs. 1 EStG) ermitteln, steht einem anderen Vorgehen das Saldierungsverbot gemäß § 5 EStG i.V.m. § 246 Abs. 2 HGB entgegen.

³ Vgl. § 4 Abs. 4 EStG.

⁴ Vgl. § 9 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 EStG.

⁵ Zu dieser Ausnahme zählt Großbritannien. Vgl. *Weßling, Johannes*: Steuerliche Abschreibungen in Großbritannien, RIW 1994, S. 56-59, S. 58-59; *Weßling, Johannes*: „Enterprise zones“ in Großbritannien, IWB v. 27. April 1994, Fach 5: Großbritannien, Gruppe 2, S. 293-294.

⁶ Vgl. § 7 Abs. 4 S. 1 EStG. Im folgenden wird der Begriff „Abschreibungen“ synonym benutzt.

Anschaftungskosten sind diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen;¹ im einzelnen bestehen die Anschaffungskosten aus folgenden Bestandteilen.

Als **Anschaftungspreis** wird der reine Kaufpreis und damit die Gegenleistung für die Lieferung des angeschafften Grundbesitzes betrachtet. Sofern auf die Steuerfreiheit der Grundstückslieferung im Umsatzsteuerrecht gemäß § 9 Abs. 1 UStG verzichtet wird, gehört der nach § 15 Abs. 1 UStG abziehbare Vorsteuerbetrag, der dem Käufer für die Lieferung des Grundbesitzes durch den Verkäufer in Rechnung gestellt worden ist, jedoch nicht zum Anschaffungspreis.² Davon abweichend gehört der Vorsteuerbetrag jedoch zum Anschaffungspreis, wenn der Steuerpflichtige umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen gemäß § 4 Nr. 12 UStG erbringt. Zu den Anschaffungskosten eines Grundstücks gehören auch insbesondere die Aufwendungen für den Erwerb eines darauf befindlichen Gebäudes, das in Abbruchabsicht erworben worden ist.³

Zu den typischen **Anschaftungsnebenkosten** zählen bei Grundbesitz insbesondere die Maklerprovision, die Kosten für die Beurkundung des Kaufvertrages, die Grunderwerbsteuer sowie Auflassungs- und Grundbuchgebühren. Ferner können zu den Anschaffungskosten eines Grundstückes nach Auffassung des Bundesfinanzhofs Straßenanlieger- und Erschließungsbeiträge sowie andere Beträge, die der Erschließung des Grundstücks dienen (z.B. Kanalanschlussgebühren), gehören.⁴

¹ Vgl. § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB und BFH v. 12. Juni 1978, GrS 1/77, BStBl. II 1978, S. 620-626, S. 625.

² Vgl. § 9b EStG.

³ Vgl. BFH v. 12. Juni 1978, S. 625 und R 33a EStR. Unter diesen Umständen stellt das Gebäude nach der Auffassung des Bundesfinanzhofes für den Erwerber keinen Wert dar. War das abgerissene Gebäude technisch oder wirtschaftlich nicht verbraucht, so gehören der Buchwert und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes und erhöhen somit die Bemessungsgrundlage für Abschreibungen. War das abgerissene Gebäude technisch oder wirtschaftlich bereits verbraucht, so gehören die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens und sind somit nicht abschreibungsfähig. Da es sich bei der Abbruchabsicht um ein subjektives Element handelt, ist es im Einzelfall schwer festzustellen, ob diese vorliegt. Daher wird in H 33a „Abbruchkosten“ EStH davon ausgegangen, dass der Beweis des ersten Anscheins für eine Abbruchabsicht spricht, wenn mit dem Abbruch eines Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach Erwerb begonnen wird. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall jedoch den Gegenbeweis antreten.

⁴ Vgl. BFH v. 12. Juni 1978, GrS 1/77, BStBl. II 1978, S. 620-626, S. 625.

Zu den **nachträglichen Anschaffungskosten** bei Grundbesitz gehören nachträgliche Erschließungskosten, erstmalige Anschlüsse an die Wasser- und Stromversorgung oder eine erst zu einem späteren Zeitpunkt anfallende Grunderwerbsteuer.¹

Anschaffungspreisminderungen sind Boni und Skonti, die jedoch im Bereich des Grundbesitzes nur eine untergeordnete Bedeutung besitzen. Als wesentliche Anschaffungspreisminderungen kommt jedoch die Minderung des Kaufpreises aufgrund von Sachmängeln des Grundbesitzes gemäß §§ 433, 462 BGB i.V.m. § 459 Abs. 1 und Abs. 2 BGB in Betracht.²

Der Begriff der **Herstellungskosten** ist in § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 HGB umschrieben als „Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung“ entstehen. Bei der Ermittlung der steuerrechtlichen Herstellungskosten zählen die Material- und Fertigungseinzelkosten sowie die Sondereinzelkosten zu den Pflichtbestandteilen. Für Material-, Fertigungsgemein- und Verwaltungskosten besteht ein Aktivierungswahlrecht, wobei für Vertriebskosten ein Aktivierungsverbot besteht.

Bemessungsgrundlage der Abschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. Insofern ergibt sich die Notwendigkeit, einheitliche Anschaffungskosten für ein bebautes Grundstück in den Grund und Boden einerseits und das aufstehende Gebäude andererseits aufzuteilen. Dieses Problem stellt sich immer dann, wenn ein einheitlicher Preis für das bebaute Grundstück (§ 74 BewG) von den Vertragsparteien vereinbart worden ist, da sich ansonsten die Aufteilung nach der von den Vertragsparteien im Kaufvertrag vorgenommenen Aufteilung be-

¹ Vgl. *Stobbe, Thomas*, in: Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Sonderband zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 2. Ergänzungslieferung, Mai 2000, § 6 Anm. 297, 293.

² Vgl. § 651 Abs. 1 S. 2 i.V.m. §§ 462, 459 Abs. 1 und Abs. 2 BGB.

misst.¹ Fehlt es an einer derartigen Aufteilung, so ist der Gesamtkaufpreis letztlich im Wege der Schätzung aufzuteilen.²

Den Abschreibungsregeln des § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG unterliegen Gebäude und andere unbewegliche Gebäudeteile unabhängig davon, ob sie als selbständiges oder unselbständiges Wirtschaftsgut gelten.³ Selbständige Gebäudeteile sind solche Wirtschaftsgüter, die in einem eigenen, vom übrigen Gebäude getrennten Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.⁴ Hierbei handelt es sich insbesondere um Laden- einbauten und Schaufensteranlagen sowie sonstige Mietereinbauten, die jedoch weder als Scheinbestandteil noch als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sind.⁵ Zu den sonstigen beweglichen Gebäudeteilen, welche nicht den typisierten Abschreibungs- sätzen für Gebäude unterliegen, sondern davon unabhängig nach den allgemeinen Vorschriften abzuschreiben sind, gehören insbesondere Scheinbestandteile und die Betriebsvorrichtungen.⁶ Als Betriebsvorrichtungen gelten insbesondere Maschinen sowie sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.⁷ We- sentliches Merkmal für die Abgrenzung zwischen Gebäudeteilen und Betriebsvor- richtungen ist die Entscheidung, ob die Teile der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf einen gegenwärtig darin befindlichen Betrieb dienen oder ob sie zu diesem Betrieb in dem Sinne in einer besonderen Beziehung stehen, dass das Gewer- be durch sie betrieben wird, wie es bei einer Maschine üblicherweise der Fall ist.⁸ Wesentlich für die Abgrenzung ist somit ihre betriebliche Bestimmung.⁹

¹ Vgl. *Herrmann, Hans-Joachim*, in: Frotscher (Loseblatt), § 6 Rz. 166-173 m.w.N.

² Vgl. *ebenda*, § 6 Rz. 170-172 m.w.N., H 42 EStR m.w.N.

³ BFH v. 20. Februar 1975, IV R 170/70, BStBl. II 1975, 531-532 und *Bundesminister der Finanzen*: Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten; hier: An- wendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 26. Februar 1975, I R 32/73 und I R 184/73 (BStBl. II 1975, S. 443) v. 15. Januar 1976, IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl. I 1976, S. 66-67.

⁴ Vgl. R 13 Abs. 3 Satz 3 EStR.

⁵ Vgl. R 13 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m. R 13 Abs. 4 EStR.

⁶ Zu den Scheinbestandteilen werden gemäß § 95 BGB solche Sachen gezählt, die nur zu einem vorü- bergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind.

⁷ Vgl. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG.

⁸ Vgl. BFH v. 11. Dezember 1987, III R 191/85, BStBl. II 1988, S. 300-301.

⁹ Vgl. zu einer Aufzählung von Betriebsvorrichtungen: Finanzministerium des Landes Nordrhein- Westfalen (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder): Erlass betr. Abgren- zung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 31. März 1992, S 3190 - 56 - V A 4, BStBl. I 1992, S. 342-365.

In Deutschland werden Gebäude grundsätzlich nach der linearen Methode abgeschrieben. Die degressive Methode für Gebäude soll in erster Linie den Bauherren zur Förderung des Absatzes von Neubauten, aber auch den Erwerber von Neubauten begünstigen.¹ Die Abschreibungssätze richten sich in Deutschland erstens nach dem Zeitpunkt des Bauantrags sowie zweitens nach den Gebäudearten, die in § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG genannt werden, ohne dass sie jedoch näher bezeichnet werden. Mit der Entscheidung des Steuerpflichtigen, ob er den Grundbesitz dem Betriebs- oder Privatvermögen zuordnen will, ist somit bereits der Abschreibungssatz festgelegt. Ein Gebäude dient dann Wohnzwecken, wenn es nach seiner bautechnischen Gestaltung und der tatsächlichen Nutzung der dauernden Beherbergung von Menschen dient.²

Nach dem derzeitigen Rechtsstand gelten für Gebäude folgende Abschreibungssätze (Tabelle 1):

Tabelle 1:
Abschreibungssätze für Gebäude in der Bundesrepublik Deutschland

Zeitraum (in Jahren)	Methode	Satz (in %)	Gebäudeart(Bauantragszeitpunkt)	§ 7 EStG
50 bzw. 40	linear	2 bzw. 2,5	Wohn- und sonstige Gebäude	Abs. 4 Nr. 2
33 $\frac{1}{3}$	linear	3	Wirtschaftsgebäude (ab 1. Januar 2001)	Abs. 4 Nr. 1
25	degressiv	10 ^a	Wirtschaftsgebäude ^b (31.3.1985-31.12.1993)	Abs. 5 Nr. 1
40	degressiv	7 ^a	Wohngebäude ^b (28.2.1989-31.12.1995)	Abs. 5 Nr. 3a
50	degressiv	5 ^a	Wohn- und sonstige Gebäude ^b (bis 31.12.1994)	Abs. 5 Nr. 2
50	degressiv	5 ^a	Wohngebäude (ab 1.1.1996)	Abs. 5 Nr. 3b
^a Eingangssatz der degressiven AfA				
^b Die Sätze gelten somit nur für „Altobjekte“				

¹ Vgl. Clausen, Uwe, in: Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Sonderband zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 2. Ergänzungslieferung, Mai 2000, § 7 Anm. 463 m.w.N.

² Vgl. H 42a EStR. Diese Abgrenzung ist für Gebäude, die nur für die vorübergehende Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie beispielsweise bei Hotels und Pensionen von Bedeutung.

*c.) **Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sowie anschaffungsnahe Herstellungsaufwand***

Der Unterschied zwischen der Qualifizierung von Ausgaben als Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand oder anschaffungsnahe Herstellungsaufwand besteht darin, dass durch diese Abgrenzung festgelegt wird, ob die entsprechenden Ausgaben sofort abzugsfähig sind oder über die Nutzungsdauer verteilt in Form von Abschreibungen als Aufwand das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen mindern.

Als **Erhaltungsaufwand** werden diejenigen Aufwendungen bezeichnet, die für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen aufgewendet werden.¹ Diese Vorgehensweise wird dadurch begründet, dass die Aktivierung der Erneuerung bereits vorhandener Teile, Einrichtungen oder Anlagen zu einer Doppelaktivierung nach der bereits erfolgten Aktivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes führen würde.²

Nach der Fertigstellung des Gebäudes ist in Anlehnung an den in § 255 Abs. 2 S. 1 HGB kodifizierten Begriff der Herstellungskosten von **Herstellungsaufwand** auszugehen, wenn Aufwendungen „für den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Erweiterung oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes entstehen“. Naturgemäß bestehen die meisten Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei der Modernisierung von Gebäuden.³

Bei einer ausschließlich zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung ist nicht von Herstellungskosten, sondern von Erhaltungsaufwendungen auszugehen, da dem Gebäude in diesem Fall der zeitgemäße Komfort wiedergegeben wird, den es zwar ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der

¹ Vgl. R 157 EStR und *Kohlrust-Schulz, Maren/Hausen, Brigitte*: Abgrenzung von nachträglichem Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand, FR 1996, S. 736-741 m.w.N.

² Vgl. *Herrmann*, in: Frotscher (Loseblatt), § 6 Rz. 234 m.w.N.

³ Vgl. *Bundesminister der Finanzen*: Schreiben betr. Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden v. 16. Dezember 1996, IV B 3 – S 2211 – 69/96, BStBl. I 1996, S. 1442-1445.

Lebensgewohnheiten verloren hat.¹ Daher liegen Herstellungskosten nur dann vor, wenn vorhandene Gebäude erweitert, aufgestockt, angebaut oder die nutzbare Fläche vergrößert wird.² Treffen im Rahmen einer umfassenden Modernisierungsmaßnahme Arbeiten zusammen, die sowohl zu Herstellungskosten und zu Erhaltungsaufwendungen führen, so sind diese grundsätzlich ebenfalls durch Schätzung in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand aufzuteilen.³ Davon abweichend ist von der Aufteilung abzusehen und insgesamt von Herstellungskosten auszugehen, wenn die Maßnahmen in einem engen zeitlichen, räumlichen und sachlichen Zusammenhang stehen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn Erhaltungsarbeiten die Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlasst worden sind.⁴

Von diesen Grundsätzen abweichend kann jedoch anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegen, wenn im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Reparatur- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von in der Regel drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes vorgenommen werden, die 15% der Anschaffungskosten übersteigen.⁵

d.) Zinsaufwendungen

Im deutschen Steuerrecht können Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn die Kreditaufnahme im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen steht und bei Betriebsausgaben insbesondere eine betriebliche Veranlassung für die Zinsaufwendungen gegeben ist (§§ 9 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG).

¹ Vgl. *ebenda*, S. 1444.

² Vgl. *ebenda*, S. 1442-1444.

³ Vgl. *ebenda*, S. 1444.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. R 157 Abs. 4 S. 1 und Abs. 2 EStR und *Winter, Willi*: Anschaffungsnaher Gebäudeaufwand, *GmbHR* 1997, R 69.

e.) *Sonstige Aufwendungen*

Zu den sonstigen bei den Überschusseinkünften oder der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich abziehbaren Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zählen in erster Linie die Ausgaben, die durch die Nutzung des Grundstücks verursacht sind. Dazu zählen insbesondere die Ausgaben und Gebühren für Strom, Gas, Wasser, Abwasser, Müllabfuhr, Schornsteinreinigung, Straßenreinigung, Sach- und Haftpflichtversicherung sowie die Grundsteuer. Werden diese Kosten auf die Mieter umgelegt, so liegen einerseits Einnahmen bzw. Betriebseinnahmen und andererseits Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben beim Steuerpflichtigen vor.¹

Die mit Gesetz vom 11. Oktober 1995 eingeführte Möglichkeit, ab dem Veranlagungszeitraum 1996 die Werbungskosten pauschal mit DM 42 pro Quadratmeter Wohnfläche (§ 9a S. 1 Nr. 2 EStG) bei natürlichen Personen, die aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz zu Wohnzwecken Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG erzielen, zu ermitteln, ist mit Wirkung zum 1. Januar 1999 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ersatzlos entfallen.²

4. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Verluste aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Gewerbebetrieb sind im deutschen Steuerrecht regelmäßig zunächst im gleichen Kalenderjahr innerhalb derselben Einkunftsart auszugleichen. Danach **konnten** Verluste aus einer Einkunftsart mit anderen Einkunftsarten **unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 3 EStG** ausgeglichen werden.³ Ein dann noch verbleibender Verlustabzug kann gemäß § 10d Abs. 1 EStG

¹ Vgl. S. 60.

² Vgl. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, S. 402-496, Art. 1 Nr. 10. Vgl. zur alten Rechtslage: *Urban, Johannes*: Der Werbungskostenabzug bei Wohnraumvermietung, FR 1996, S. 1-9; *Risthaus, Anne*: Die Pauschalierung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BB 1997, S. 494-505; *Flies, Rolf*: Nochmals: Mindern Mieterumlagen den Werbungskostenpauschbetrag?, DB 1998, S. 748-750 und BMF v. 23. September 1997 IV B 3 – S 2214 – 40/97 betr. Anwendung des Werbungskosten-Pauschbetrags nach § 9a S. 1 Nr. 2 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BStBl. I 1997, S. 895-898.

³ Als Verlust gilt der (negative) Gesamtbetrag der Einkünfte. Vgl. § 10d Abs. 1 S. 1 EStG.

bis zu einem Höchstbetrag von € 511.500 ein Jahr zurückgetragen werden. Der Vortrag ist ab dem 1. Januar 2004 betragsmäßig **begrenzt** und zeitlich **unbeschränkt**.¹

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 waren die Verlustverrechnungsmöglichkeiten zwischen den einzelnen Einkunftsarten durch Einführung des § 2 Abs. 3 EStG erheblich eingeschränkt. Ziel der (alten) Neuregelung war die Gewährleistung einer **Mindestbesteuerung**, die darin besteht, dass Steuerpflichtige, welche aus einer Einkunftsart positive Einkünfte beziehen, die den Betrag von € 51.500 bei Ledigen bzw. € 103.000 bei Ehegatten übersteigen, einen gewissen Anteil versteuern müssen.² Ein Grund für diese Gesetzesänderung waren u.a. die gewährten Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz, die **v.a. Immobilieninvestitionen** (in den neuen Bundesländern) betrafen.³ Im Ergebnis konnten Bezieher hoher Einkünfte diese mit reinen Buchverlusten ausgleichen, so dass sie fast gar keine Einkommenssteuer zu zahlen hatten und folglich auch das **Gesamtaufkommen** der Einkommenssteuer von rd. Mrd. DM 41 im Jahre 1992 auf rd. Mrd. DM 11 in 1996, d.h. um **Mrd. DM 30** zurückging.⁴ Nach der Ermittlung der Summen der Einkünfte aus jeder Einkunftsart, sind diese in die **Summe der positiven und die Summe der negativen Einkünfte** aufzuteilen.⁵ Die Summe der positiven Einkünfte kann bis zu einem Betrag € 51.500 durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten gemindert werden.⁶ Soweit die Summe der positiven Einkünfte über € 51.500 liegt, kann diese nur zur Hälfte durch negative Summen der Einkünfte aus anderen Einkunftsarten gemindert werden.⁷ **Obwohl das Bundesverfassungsgericht entschieden hatte, dass an der Mindestbesteuerung keine verfassungsrechtlichen Zweifel bestehen,**⁸ ist die Vorschrift letztlich mit Wirkung zum 1. Januar 2004 wieder aufgehoben worden (§ 52 Abs. 2a EStG).

¹ Vgl. § 10d Abs. 2 EStG.

² Vgl. *Hallerbach, Dorothee*, in: Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Sonderband zur Steuerreform 1999/2000/2002, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 2. Ergänzungslieferung, Mai 2000, § 2, Anm. R 7.

³ Vgl. *ebenda*.

⁴ Vgl. *Saathoff, Jan*: Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im internationalen Vergleich, FR 1998, S. 917-934, S. 921-922.

⁵ Vgl. § 2 Abs. 3 S. 2 EStG.

⁶ Vgl. § 2 Abs. 3 S. 3 EStG.

⁷ Vgl. § 2 Abs. 3 S. 3 EStG.

⁸ Vgl. Beschluss d. BVerfG v. 9. Mai 2001, XI B 151/00, DSrR 2001, S. 1109-1112.

5. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

a.) *Inländischer Grundbesitz*

Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen werden bei diesem gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 EStG als inländische Einkünfte bei der Besteuerung erfasst. Bei der Ermittlung der Einnahmen und der Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, ergeben sich gegenüber der Besteuerung unbeschränkt Steuerpflichtiger keine Besonderheiten.¹

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige juristische Personen, die im Inland keine Betriebsstätte begründen, d.h. ausschließlich Grundbesitz vermieten, erzielen aufgrund der in § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 2 EStG normierten isolierenden Betrachtungsweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG.² Begründet die Tätigkeit jedoch eine Betriebsstätte, so erzielt die juristische Person Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG.

Ungeachtet der jeweiligen Einkunftsarten werden beschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer veranlagt, da diese Einkünfte nicht dem Steuerabzug unterliegen.³

Bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, die neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb nicht auch noch solche aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 EStG beziehen,

¹ Vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 EStG; § 49 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 EStG; §§ 50 Abs. 1, 50a EStG.

² Demnach sind die Einkünfte nach den Vorschriften für diese Einkunftsart zu ermitteln. Hieraus ergeben sich für die vorliegende Arbeit jedoch keine Abweichungen. Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Loseblatt), OECD-MA, Art. 6, Rz. 109. Dessen ungeachtet unterliegen die Einkünfte jedoch der Körperschaftsteuer.

³ Vgl. § 50 Abs. 3 EStG bzw. § 49 KStG i.V.m. § 50 Abs. 3 EStG; §§ 25, 36, 37 EStG, § 49 KStG i.V.m. §§ 25, 36, 37 EStG; §§ 50 Abs. 1, 50a EStG.

beträgt die veranlagte Einkommensteuer jedoch mindestens 25% des Einkommens.¹ Bei beschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen beträgt die Körperschaftsteuer gemäß § 23 Abs. 1 KStG 25% des zu versteuernden Einkommens.

b.) Ausländischer Grundbesitz

Deutschland hat als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat gegenüber den **im Rahmen der Untersuchung betrachteten Staaten** regelmäßig kein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz, da dieses in den Doppelbesteuerungsabkommen dem Belegenheitsstaat zugewiesen wird.² Insofern können Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen steuerfreien Einnahmen stehen, gemäß § 3c Abs. 1 EStG nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden. Die Freistellung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen erfolgt jedoch unter Progressionsvorbehalt gemäß § 32b EStG.³ Grundsätzlich werden auch negative ausländische Einkünfte einbezogen (negativer Progressionsvorbehalt).⁴ Im Einzelfall ist es damit sogar möglich, dass der auf die inländischen Einkünfte anzuwendende Steuertarif null Prozent beträgt.⁵

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 sind insbesondere § 2a Abs. 3 und Abs. 4 EStG aufgehoben worden.⁶ Danach ist es nicht mehr möglich, Verluste aus unbeweglichem Vermögen, welches zu einer ausländischen Betriebsstätte gehört, auf Antrag des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen.⁷

¹ Vgl. § 50 Abs. 3 S. 2 EStG sowie *Heinicke*, in: Schmidt (2001), § 50 Rz. 32.

² Vgl. Art. 19 Abs. 1 und Art. 3 DBA/Frankreich, Art. 4 Abs. 1 und 19 Abs. 1 lit. a DBA/Niederlande, Art. 3 Abs. 3 und 14 Abs. 1 lit. a DBA/Österreich, Art. 3 DBA/Österreich/ErbSt.

³ Vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. a DBA/Frankreich, Art. 20 Abs. 2 DBA/Niederlande, Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DBA/Österreich.

⁴ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt (2001), § 32b, Rz. 22-23.

⁵ Vgl. BFH v. 25. Mai 1970 I R 109/68, BStBl. II 1970, S. 660-662.

⁶ Vgl. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, S. 402-496, Art. 1 Nr. 2.

⁷ Voraussetzung war, dass der Verlust von dem Steuerpflichtigen ausgeglichen oder abgezogen werden konnte, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien gewesen wären. Vgl. § 2a Abs. 3 S. 1 EStG 1998.

II. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften

1. Behandlung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen

Die steuerliche Behandlung des Ergebnisses von Veräußerungsgeschäften ist davon abhängig, ob der Grundbesitz durch den Steuerpflichtigen dem Betriebs- oder Privatvermögen zugeordnet wurde.

Aufgrund der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bei **betriebllichem Grundbesitz** werden Wertsteigerungen beim Steuerpflichtigen erfasst, sofern sie realisiert sind. Die Veräußerung, die Entnahme oder das Ausscheiden von betrieblichem Grundbesitz stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar. Bei Veräußerungen ist der Veräußerungserlös und bei Entnahmen bzw. dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG der Teilwert anzusetzen. Veräußerungsgewinne können bei Vorliegen einer Betriebsaufgabe bzw. –veräußerung gemäß §§ 16, 34 EStG begünstigt sein, das Ausscheiden oder die Entnahme von Grundbesitz kann ferner gemäß §§ 6b, 6c EStG oder den Regeln des Umwandlungssteuergesetzes begünstigt sein. Als Entnahme gilt auch die Bebauung eines Betriebsgrundstückes mit einem Gebäude, welches notwendiges Privatvermögen darstellt oder für eigene Wohnzwecke genutzt wird.¹

Bei **privatem Grundbesitz**, der zur Einkünfteerzielung genutzt wird, werden Wertsteigerungen nicht erfasst. Ausnahmsweise können Wertsteigerungen jedoch als private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG oder im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels der Besteuerung unterliegen.

¹ Vgl. BFH v. 27. Januar 1977, I R 48/75, BStBl. II 1977, S. 388-389; BFH v. 11. März 1980, VIII R 151/76, BStBl. II 1980, S. 740-741; BFH v. 24. November 1982, I R 51/82, BStBl. II 1983, S. 365-367; BFH v. 18. November 1986, VIII R 301/83, BStBl. II 1987, S. 261-262; BFH v. 30. Juni 1987, VIII R 353/82, BStBl. II 1988, S. 418-421; BFH v. 23. Januar 1991, X R 105-107/88, BStBl. II 1991, S. 519-521.

2. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen

a.) *Private Veräußerungsgeschäfte*

Als private Veräußerungsgeschäfte, die als sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 2 EStG der Besteuerung unterliegen, gelten gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, wenn zwischen der Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von **weniger als zehn Jahren** liegt. Unter dem Begriff „Anschaffung“ i.S.d. § 23 EStG ist ein entgeltlicher Erwerb eines Wirtschaftsgutes von einem Dritten zu verstehen, wobei die Erwerbshandlung im wesentlichen vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen muss.¹ Demnach handelt es sich bei einer Erbschaft und anderen unentgeltlichen Erwerbsvorgängen nicht um eine Anschaffung i.S.d. § 23 EStG.²

Werden insofern vom Steuerpflichtigen innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung Wertsteigerungen des Grundbesitzes durch Veräußerung realisiert, so gilt dieser Vorgang als privates Veräußerungsgeschäft und der erzielte Gewinn ist gemäß § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG im vollen Umfang steuerpflichtig, sofern er eine Freigrenze von € 512 übersteigt.

Verluste, die der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften realisiert hat, können gemäß § 23 Abs. 3 S. 3 EStG ausdrücklich nur bis zur Höhe eines Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften desselben Kalenderjahrs ausgeglichen werden. Nicht ausgeglichene Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können mit entsprechenden Gewinnen des vorangegangenen Veranlagungszeitraums oder der folgenden Veranlagungszeiträume ausgeglichen werden.³

¹ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt (2001), § 23 Rz. 10.

² Vgl. H 169 „Anschaffung“ EStH.

³ Vgl. § 23 Abs. 3 S. 7 EStG.

b.) Gewerblicher Grundstückshandel

Wertsteigerungen von privatem Grundbesitz werden auch erfasst, sofern die Tätigkeit des Steuerpflichtigen einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel ist hinsichtlich der Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus Grundbesitz von entscheidender Bedeutung, da bei der privaten Vermögensverwaltung aufgrund des in § 21 EStG verwirklichten Quellengedankens ohne Einbeziehung von Erträgen aus Veräußerung des Vermögensstammes selbst eine Besteuerung des Überschusses aus Veräußerungen nur als privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 lit. a EStG in Betracht kommt.¹ Über die einkommensteuerrechtliche Erfassung des Gewinns aus gewerblichem Grundstückshandel hinaus ist dieser gemäß §§ 2, 7 GewStG in vollem Umfang gewerbsteuerpflichtig.² Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung ist daher auch Inhalt einer Vielzahl von Veröffentlichungen.³

¹ Vgl. *Beater, Axel*: Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung anhand des Quellengedankens, *StuW* 1991, S. 33-37, S. 33.

² Die erweiterte Kürzung für Grundbesitzunternehmen im Rahmen der Gewerbesteuer gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG findet hier auch keine Anwendung, da von dieser Kürzung die Erträge aus der Umschichtung von Vermögen, hier Grundbesitz, ausdrücklich ausgeschlossen sind. Vgl. R 60 Abs. 1 Nr. 3 Satz 6 und 7 GewStR.

³ Vgl. z.B. *Schmidt-Liebig, Axel*: Der Gewerbebetriebsbegriff in §§ 2, Abs. 1, Ziff. 2, 15 Abs. 1. EStG, *StuW* 1977, S. 302-317; *Schlücking, Franz-Josef*: Zur Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung, *FR* 1984, 89-94; *Zacharias, Erwin/Rinnewitz, Jürgen*: Die Grenzziehung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit am Beispiel der Umwandlung von Mietwohnungen in Wohnungseigentum, *FR* 1984, S. 377-385; *Grütering, Heinrich*: Private Vermögensverwaltung oder gewerblicher Grundstückshandel?, *BB* 1985, S. 1971-1975; *Irrgang, Werner/Düring, Heinrich*: Steuerliche Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel bei der Veräußerung von Grundstücken, *DB* 1984, S. 2161-2168; *Bitz, Horst*: Grundstücksgeschäfte: Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach der neueren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, *FR* 1991, S. 438-444 sowie *Fabry, Peter*: Aktuelle Fragen zum gewerblichen Grundstückshandel, *DStZ* 1996, S. 26-28; *Söffing, Günter*: Gewerblicher Grundstückshandel - eine Beurteilungshilfe, *DStZ* 1996, S. 353-363; *Prinz, Ulrich*: Gewerblicher Grundstückshandel - Entwicklungstendenzen, Problemzonen und verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten, *DStR* 1996, S. 1145-1152; *Kempermann, Michael*: Check-Liste zum gewerblichen Grundstückshandel, *DStR* 1996, S. 1156-1160; *Obermeier, Arnold*: Gewerblicher Grundstückshandel, *NWB* v. 14. April 1997, Fach 3: Einkommensteuer: Einzeldarstellungen und Nebengesetze, S. 10017-10048.

Eine private Vermögensverwaltung liegt gemäß § 14 Satz 3 AO in der Regel vor, „wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird“. **Nach ständiger Rechtsprechung** liegt Vermögensverwaltung vor, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung von Vermögenswerten nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.¹ An dieser Abgrenzung fällt insbesondere auf, dass der Bundesfinanzhof offenbar den **Quellengedanken** zur Abgrenzung heranzieht.²

Der An- und Verkauf von Grundstücken stellt einen Gewerbebetrieb dar, wenn der Steuerpflichtige Grundstücke in der Absicht erwirbt, sie mit Gewinn zu veräußern und diese Absicht nachhaltig und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verwirklicht. Wesentlich ist, dass sich die steuerpflichtige Person an eine unbestimmte Anzahl von Personen richtet und damit zu erkennen gibt, dass sie nachhaltig durch Veräußerung von Grundstücken am allgemeinen Wirtschaftsleben teilnehmen will.³ Keine Vermögensverwaltung i.S.v. § 14 S. 3 AO, sondern ein gewerblicher Grundstückshandel liegt somit vor, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen deutlich **jenes Maß überschreitet, dass üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist**. Als nachhaltig ist eine Tätigkeit anzusehen, die durch eine Aufeinanderfolge von gleichartigen Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit oder derselben dauernden Verhältnisse gekennzeichnet ist.⁴

Aufgrund der mit der Umqualifizierung von Einkünften im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung in solche aus gewerblichem Grundstückshandel verbundenen wirtschaftlichen Folgen sind die im Rahmen der höchstrichterlichen Rechtsprechung

¹ Vgl. BFH v. 3. Juli 1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617-622, S. 619 m.w.N.; ferner: BFH v. 23. Januar 1991 X R 105-107/88, BStBl. II 1991, S. 519-521; BFH v. 16. April 1991 VIII R 74/87, BStBl. II 1991, S. 844-846; BFH v. 12. Juni 1991 XI R 23/90, BStBl. II 1992, S. 135-137; BFH v. 12. September 1995 IX R 140/92, BStBl. II 1995, S. 839-840; BFH v. 7. Dezember 1995 IV R 112/92, BStBl. II 1996, S. 367-368; BFH v. 13. Dezember 1995 XI R 43-45/89, BStBl. II 1996, S. 232-239; BFH v. 24. Januar 1996 XR 255/93, BStBl. II 1996, S. 303-306 und BFH v. 7. März 1996 IV R 2/92, BStBl. II 1996, S. 369-374.

² Vgl. *Beater* (1991), S. 33 m.w.N.

³ Vgl. *Obermeier*, NWB v. 14. April 1997, S. 10023.

⁴ BFH v. 17. März 1981, VIII R 149/78, BStBl. II 1981, S. 522-527 und BFH v. 28. September 1961, V 59, BStBl. II 1962, S. 32.

gefundenen Abgrenzungsgrundsätze durch das Bundesministerium für Finanzen in dem Schreiben „betreffend der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel“ näher bestimmt worden.¹ Danach werden zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel der Eigentumszeitraum, die Anzahl sowie die Art der veräußerten Objekte herangezogen. Die einzelnen Grundsätze werden im folgenden dargestellt:

Sind bebaute Grundstücke bis zur Veräußerung **mindestens zehn Jahre** durch Vermietung genutzt worden und gehörten die Einkünfte zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG, so gilt grundsätzlich auch die Veräußerung als letzter Akt der Fruchtziehung aus vorhandenem Vermögen noch zur privaten Vermögensverwaltung.² Dieser Grundsatz gilt ebenfalls für unbebaute Grundstücke, sofern der Eigentümer nicht über mehrere Jahre Grundstücke an- und verkauft, diese ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umgestaltet und zu diesem Zweck das gesamte Gelände in Parzellen aufteilt und diese an Interessenten veräußert.³

Ist der Grundbesitz **weniger als zehn Jahre** vor der Veräußerung genutzt worden, so wird die **Drei-Objekt-Grenze** zur Bestimmung des gewerblichen Grundstückshandels herangezogen. Nach der Drei-Objekt-Grenze sind grundsätzlich Veräußerungen von bis zu drei Objekten innerhalb eines Fünf-Jahreszeitraums nicht als gewerblicher Grundstückshandel einzustufen.⁴ Dies gilt selbst dann, wenn der veräußernde Steuerpflichtige eine dem Bau- oder Grundstücksmarkt nahestehende Person ist.⁵ Als Objekte werden Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen sowie die für eine Bebauung mit diesen Objekten vorgesehenen Bauparzellen bezeichnet.⁶ Diese Regelung gilt grundsätzlich auch nach der Verlängerung der „Spekulationsfrist“ für private Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken von zwei Jahren auf zehn Jahre durch

¹ Vgl. *Bundesminister der Finanzen*: Schreiben betr. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel v. 20. Dezember 1990, IV B2-S 2240-61/90, BStBl. I 1990, S. 884-888.

² Vgl. *ebenda*, Tz. 2.

³ Vgl. *ebenda*, Tz. 4 und 5 m.w.N.

⁴ Vgl. *ebenda*, Tz. 8 und 10.

⁵ Vgl. *ebenda*.

⁶ Vgl. *ebenda*, Tz. 9.

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002. Allerdings wird die Drei-Objekt-Grenze insoweit an Bedeutung verlieren, als Veräußerungen innerhalb der Zehn-Jahresfrist bereits als privates Veräußerungsgeschäft erfasst werden.¹

Wird die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert, so sind alle Einkünfte, die der Steuerpflichtige seit der Errichtung, dem Erwerb oder der Modernisierung des Grundbesitzes erzielt hat, **als gewerblich einzustufen und unterliegen somit im vollen Umfang der Einkommen- und Gewerbesteuer.**

Insbesondere erfolgt bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels eine Zuordnung der entsprechenden Wirtschaftsgüter zum Umlaufvermögen, so dass keine planmäßigen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG vorgenommen werden können.² Wertminderungen können daher nur in Form der Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfasst werden, die ab dem Veranlagungszeitraum 1999 jedoch nur bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zulässig ist. Daneben sind die Regelungen der §§ 6b, 6c EStG nicht anwendbar, da der begünstigte Grundbesitz zum Anlagevermögen gehören muss.³

3. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen

Einmalige Einkünfte im Betriebsvermögen können auch durch **Umwandlung** einer Gesellschaft entstehen. Durch die dem Steuerpflichtigen gewährte Möglichkeit der Buchwertverknüpfung zwischen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft können Umwandlungen von Gesellschaften jedoch weitgehend ertragsteuerneutral durchgeführt werden.⁴

¹ Vgl. § 23 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG.

² Vgl. BFH v. 17. März 1981, VIII R 149/78, BStBl. II 1981, S. 522-527.

³ Vgl. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG bzw. § 6c Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 35 EStR ist jedoch anwendbar. Vgl. R 35 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStR.

⁴ Vgl. §§ 3, 11, 14, 15, 20, 24, 25 UmwStG.

Ferner können gemäß § 6b EStG Veräußerungsgewinne aus **Grund und Boden** auf Grund und Boden oder Gebäude, Veräußerungsgewinne aus **Gebäuden** hingegen nur auf Gebäude übertragen werden, indem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter entweder sofort nach ihrer Anschaffung bzw. Herstellung im Veräußerungsjahr oder nach Rücklagenbildung bei entsprechender späterer Anschaffung entsprechend gemindert werden.¹ Durch § 6c Abs. 1 EStG wird bei natürlichen Personen, die ihren Gewinn durch den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermitteln, der Anwendungsbereich des § 6b EStG erweitert. Wesentliche Voraussetzung zur Anwendung der §§ 6b, 6c EStG ist, dass der Grundbesitz mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat und der bei der Veräußerung entstandene Gewinn nicht außer Ansatz bleibt.²

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Bei inländischem Grundbesitz, der sich im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen einer beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person befindet, ergeben sich, abgesehen von einer etwaigen 25%-igen Mindeststeuer, im Verhältnis zu den Besteuerungsvorschriften bei unbeschränkter Steuerpflicht keine Besonderheiten.³ Einmalige Einkünfte von im Privatvermögen gehaltenem Grundbesitz sind steuerfrei, sofern sie nicht den Tatbestand des privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 8 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG oder des gewerblichen Grundstückshandels erfüllen und damit im letztgenannten Fall zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen werden.⁴ Einmalige Einkünfte im Betriebsvermögen sind grundsätzlich gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a oder lit. f EStG i.V.m. §§ 15, 16 EStG steuerpflichtig.⁵ Insoweit sind auch die Steuerstundungsvorschriften der §§ 6b, 6c EStG grundsätzlich anwendbar.⁶ Diese

¹ Vgl. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG.

² Vgl. §§ 6b Abs. 4 EStG bzw. § 6c Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 6b Abs. 4 EStG.

³ Insoweit gelten die Ausführungen zur unbeschränkten Steuerpflicht. Vgl. ab S. 58.

⁴ Die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels nach § 15 Abs. 2 EStG sind nicht auf Steuerinländer beschränkt, so dass sie auch auf Steuerausländer Anwendung finden. Vgl. *Bundesminister der Finanzen*: Schreiben betr. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel v. 20. Dezember 1990, IV B2-S 2240-61/90, BStBl. I 1990, S. 884-888.

⁵ Die Erfassung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken durch beschränkt Steuerpflichtige außerhalb einer Betriebsstätte wird jedoch erst seit 1994 explizit durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG sichergestellt.

⁶ Vgl. § 50 EStG.

Regelungen setzen jedoch voraus, dass der Grundbesitz zu einer inländischen Betriebsstätte gehört, was bei der reinen Vermietung von Grundbesitz jedoch nicht gegeben ist.¹

Für juristische Personen gelten die Ausführungen zum Betriebsvermögen und zum gewerblichen Grundstückshandel sinngemäß.

Gewinne aus der Veräußerung von ausländischem Grundbesitz, der Eigentum eines Steuerinländers ist, sind gegenüber den im Rahmen der Untersuchung betrachteten Staaten in Deutschland von der inländischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freigestellt.² Die Tarifbegünstigungsvorschriften der §§ 16, 34 EStG finden somit nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts Anwendung. Insbesondere können Veräußerungsgewinne **nicht** auf Reinvestitionsgüter übertragen werden, da die §§ 6b, 6c EStG Wirtschaftsgüter voraussetzen, die mindestens sechs Jahre zu einem inländischen Betriebsstätte gehört haben.³

III. Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag

1. Anknüpfungspunkte der Gewerbesteuer und Ermittlung des Gewerbeertrags

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird.⁴ Als Gewerbebetrieb wird stets die Tätigkeit einer juristischen Person angesehen, wohingegen bei einer natürlichen Person ein Gewerbebetrieb angenommen wird, wenn die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht, selbständig, nachhaltig und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird und es sich dabei nicht um Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit oder um private

¹ Vgl. *Glanegger, Peter*, in: Schmidt (1998), § 6b Rz. 57; nicht eindeutig differenzierend: *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 6b Anm. 276.

² Vgl. Art. 20 Abs. 1 DBA/Frankreich, Art. 20 Abs. 2 DBA/Niederlande, Art. 15 Abs. 3 DBA/Österreich.

³ Vgl. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG.

⁴ Vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG.

Vermögensverwaltung handelt.¹ Sofern die Einkünfte aus Grundbesitz den Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschreiten und die Tätigkeit insofern als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert wird, unterliegen die entsprechenden Einkünfte der Gewerbesteuer gemäß § 2 Abs. 1 GewStG, so dass die folgenden Ausführungen auch für den gewerblichen Grundstückshandel gelten.

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist ab dem Erhebungszeitraum 1998 ausschließlich der Gewerbeertrag, da die Gewerbesteuer vom Gewerbekapital durch das Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 abgeschafft worden ist.² Der Gewerbeertrag knüpft an den Gewinn aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften des Einkommen- oder des Körperschaftsteuergesetzes an, rechnet jedoch aufgrund des Objektcharakters der Gewerbesteuer bestimmte Beträge dem Gewerbeertrag hinzu bzw. vonab, um zu dem Ertrag zu gelangen, den der Betrieb losgelöst von den Beziehungen zum jeweiligen Inhaber hat.³

Die Gewerbesteuer wird durch Anwendung einer Steuermesszahl auf den Messbetrag berechnet. Die Steuermesszahl ergibt sich bei natürlichen Personen aus einem Staffeltarif mit Messzahlen zwischen eins und fünf von Hundert (§ 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG). Bei juristischen Personen beträgt die Steuermesszahl unabhängig von der Höhe des Steuermessbetrags einheitlich 5% (§ 11 Abs. 2 Nr. 2 GewStG). Dieser Steuermessbetrag wird durch Anwendung eines Hebesatzes von der Gemeinde erhoben.

¹ Vgl. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG und *Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm*: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz. Köln (Loseblatt), Stand: 84. Ergänzungslieferung, Oktober 2000, § 2 Anm. 68.

² Vgl. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. Oktober 1997, BGBl. I 1997, S. 2590-2600.

³ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 8 Nr. 1 Anm. 1.

2. Besondere Ermittlungsvorschriften

a.) *Hinzurechnungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags*

Zu den Hinzurechnungsvorschriften bei Grundbesitz gehören nur die Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG, da die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen gemäß § 8 Nr. 7 GewStG ausschließlich für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, zum Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Miet- und Pachtzinsen für Grundbesitz sind von der Hinzurechnung ausgeschlossen, da der Grundbesitz bereits einer anderen Realsteuer, d.h. der Grundsteuer, unterliegt.¹ Die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen zum Gewerbeertrag ist zwar keine eigenständige Vorschrift für Grundbesitz, jedoch werden Investitionen in Grundbesitz aufgrund ihrer absoluten Höhe teilweise bis vollständig fremdfinanziert, so dass insofern davon ausgegangen werden kann, dass im Zusammenhang mit Grundbesitz häufig Dauerschulden vorliegen und die entsprechenden Zinsen dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

Unter **Dauerschulden** werden im deutschen Steuerrecht Schulden im Zusammenhang mit der Gründung, der Erweiterung oder Verbesserung eines Betriebs angesehen und Schulden zur Verstärkung des Betriebskapitals, die eine Laufzeit von mehr als einem Jahr besitzen.² Darlehen, die für die Finanzierung von Grundbesitzinvestitionen aufgenommen werden, können somit als Dauerschulden i.S.d. § 8 Nr. 1 GewStG qualifiziert werden. Insofern sind Darlehen zur Finanzierung des Grundbesitzes bei der Gründung eines Unternehmens oder der Einlage von Grundbesitz in ein Betriebsvermögen als geborene Dauerschulden zu behandeln. Werden andere Schulden zur Verstärkung des Betriebskapitals, zur Erhaltung von Grundbesitz oder zur Liquiditätsdeckung aufgenommen, so gelten diese nur dann als gekorene Dauerschulden, wenn sie einen Zeitraum von einem Jahr überschreiten.³

¹ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 8 Nr. 7 Anm. 12.

² Vgl. *ebenda*, § 8 Nr. 1 Anm. 47-101.

³ Vgl. R 47 Abs. 4 S. 9 GewStR.

b.) Kürzungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

Gemäß § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG werden 1,2% des gemäß § 121a BewG um 40% erhöhten Einheitswerts des Gewerbebetriebs bei der Ermittlung des Gewerbeertrags abgezogen, um eine Doppelbelastung des Grundbesitzes mit Gewerbe- und Grundsteuer zu vermeiden oder zu mildern.¹ Maßgebend für die Kürzung ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem Ende des Erhebungszeitraums lautet.²

Grundbesitzunternehmen, d.h. solche Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten, können den Gewerbeertrag jedoch um den Teil kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.³

Diese Verwaltung und Nutzung bezieht sich außer auf die Verwendung für den eigenen Bedarf auch auf die Vermietung und Verpachtung, nicht aber auf die Verwertung von Grundbesitz.⁴ Wesentlich ist, dass eigener Grundbesitz verwaltet oder genutzt wird, d.h. dass der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört.⁵ Unvereinbar ist daher insbesondere die Auftragsverwaltung, z.B. für Wohnungseigentümer-Gemeinschaften.⁶ Die erweiterte Kürzung ist ferner zu versagen, wenn die Grundstücksverwaltung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht und gewerblichen Charakter annimmt. Von einer gewerblichen Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn neben der Vermietung des Grundbesitzes zusätzlich eine besondere Tätigkeit entfaltet wird.⁷ Von einer Sonderleistung ist auszugehen, wenn zusätzliche Dienstleistungen wie Reinigungs-, Wach- oder Bürodienste erbracht werden. Aus der Anzahl der verwalteten Objekte kann jedoch keine Gewerblichkeit abgeleitet

¹ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Anm. 16.

² Vgl. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG.

³ Vgl. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

⁴ Vgl. RFH v. 30. Juni 1942 I 51/42, RStBl. 1942, S. 988-989, S. 988.

⁵ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1 Anm. 108.

⁶ Vgl. *ebenda*, § 9 Nr. 1 Anm. 119.

⁷ Vgl. *ebenda*, § 9 Nr. 1 Anm. 97 und 136.

werden, selbst wenn diese eine umfangreiche Verwaltungsarbeit und einen hohen Arbeitseinsatz erfordern.¹

Sofern die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zulässig ist, sind die begünstigten Gewinne aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gesondert zu ermitteln und auszuweisen.²

Bei den Kürzungsmöglichkeiten wird stets der Gewinn nach Hinzurechnungen gemindert (§ 9 S. 1 GewStG).

3. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Gewerbesteuerliche Verluste können gemäß § 10a GewStG ab dem 1. Januar 2004 nur **begrenzt** vorgetragen werden. Ein Wahlrecht hinsichtlich der Verteilung des Verlustvortrags besteht nicht.³

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Inländischer Grundbesitz eines Steuerausländers unterliegt nur dann der Gewerbesteuer, wenn der Grundbesitz zu einem inländischen Gewerbebetrieb gehört oder wenn bei privatem Grundbesitz der Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels verwirklicht ist. Da bei der Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht differenziert wird, ergibt sich insofern kein Unterschied zu den allgemeinen Vorschriften (§ 2 Abs. 1 GewStG).

¹ Vgl. *ebenda*, § 9 Nr. 1 Anm. 137.

² Vgl. § 9 Nr. 1 S. 4 EStG.

³ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 10a Anm. 122-124.

IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Steuerpflicht und Tarife

Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Erbschaft- oder Schenkungsteuer, sofern der Erblasser zur Zeit seines Todes, der Schenker zur Zeit der Ausführung der Schenkung seinen Wohnsitz bzw. Sitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt bzw. die Geschäftsleitung im Inland hatte. Der Steuer unterliegt in diesem Fall der gesamte Vermögensanfall, d.h. das Weltvermögen. Im Fall der beschränkten Steuerpflicht unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer nur das Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird anhand eines doppelten progressiven Tarifs erhoben, der erstens die Stellung des Begünstigten zum Erblasser bzw. Schenker berücksichtigt und zweitens von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs abhängt. Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG gelten folgende Tarife (Tabelle 2):

Tabelle 2:
Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in Deutschland

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich €	Vomhundertsatz in der Steuerklasse I	Vomhundertsatz in der Steuerklasse II	Vomhundertsatz in der Steuerklasse III
52.000	7	12	17
256.000	11	17	23
512.000	15	22	29
5.113.000	19	27	35
12.783.000	23	32	41
25.565.000	27	37	47
über 25.565.000	30	40	50

Grundbesitz, der zu einem Betriebsvermögen gehört, unterliegt stets der Steuerklasse I. Erhebungstechnisch wird ein Entlastungsbetrag zur allgemeinen Besteuerung gemäß § 19a Abs. 4 ErbStG ermittelt. Werden jedoch schädliche Veräußerungen i.S.d. § 19a Abs. 5 ErbStG innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb vorgenommen, so erfolgt eine Nacherhebung in Höhe des Entlastungsbetrages.

Die Steuer entsteht bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers und bei der Schenkung mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung.¹ Die Steuer wird im Wege der Veranlagung erhoben.² Hierbei hat der Erwerber den Erbfall bzw. die Schenkung in einer Steuererklärung anzugeben.³

2. Bewertung des Grundbesitzes

Die mit Wirkung zum 1. Januar 1996 eingeführte geänderte Grundbesitzbewertung anhand von Grundbesitzwerten anstelle der bis dahin geltenden Einheitswerte soll zur Verminderung der Ungleichbehandlung von Kapitalvermögen und Grundbesitz beitragen, da Kapitalbesitz mit dem aktuellen Verkehrswert der Besteuerung unterworfen wird, der Grundbesitz hingegen bis zum 31. Dezember 1995 mit dem Einheitswert angesetzt worden ist, der ca. 20% des Verkehrswertes betrug.

Grundbesitz ist abgesehen von der Bemessungsgrundlage nicht weiter gegenüber anderen Wirtschaftsgütern begünstigt, so dass die allgemeinen Vorschriften Anwendung finden, die im folgenden kurz betrachtet werden. Sofern der Grundbesitz zu einem inländischen Betriebsvermögen i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG gehört, bleibt gemäß § 13a ErbStG ein Betrag von insgesamt € 256.000 außer Ansatz. Der verbleibende Betrag ist mit 60 % anzusetzen.⁴ Das **Bewertungsverfahren** ist jedoch für Grundbesitz im Betriebs- oder Privatvermögen identisch.

Nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 138-150 BewG) ist Grundbesitz i.S.d. § 19 BewG ab dem 1. Januar 1996 für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und ab dem 1. Januar 1997 für die Grunderwerbsteuer mit dem **Grundbesitzwert** anzusetzen. § 138 BewG enthält die allgemeinen Verfahrensvorschriften für die Feststellung der Grundbesitzwerte. Diese Werte sind in einem selbständigen Feststellungsbescheid durch die örtlichen Lagefinanzämter festzustellen.⁵ Für diese Feststellung

¹ Vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG sowie die Ausnahmen gemäß § 9 Abs. 1 lit. a bis lit. j ErbStG.

² Vgl. §§ 30, 31 ErbStG.

³ Vgl. § 31 ErbStG.

⁴ Vgl. § 13a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 ErbStG.

⁵ Vgl. § 138 Abs. 5 Satz 3 BewG i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO.

gelten die Vorschriften der Abgabenordnung über die Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes sinngemäß.¹ Wesentliches Merkmal der neuen Grundbesitzbewertung ist die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, den durch die Finanzbehörden festgelegten Wert bei bestimmten Bewertungsobjekten durch Nachweis widerlegen zu können.²

Unbebaute Grundstücke, d.h. solche Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude oder zur Nutzung vorgesehene Gebäude, die im Bau befindlich sind, befinden, sind gemäß § 145 Abs. 3 BewG mit 80 % des Bodenrichtwertes i.S.d. § 196 BauGB anzusetzen, sofern der Steuerpflichtige keinen geringeren Wert nachweist. Bei den Bodenrichtwerten handelt es sich um durchschnittliche Lagewerte, die sich für ein Gebiet mit im wesentlichen gleichen Lage- und Nutzungsverhältnissen je Quadratmeter der unbebauten oder bebauten Grundstücksfläche ergeben.³ Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist möglich.⁴

Bebaute Grundstücke werden grundsätzlich gemäß § 146 Abs. 2 BewG mit dem 12,5-fachen der im Durchschnitt innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt erzielten oder erzielbaren Miete angesetzt. Sofern das bebaute Grundstück vermietet wurde, ist die tatsächlich erzielte Jahresmiete abzüglich der Betriebskosten anzusetzen.⁵ Der so ermittelte Ertragswert der bebauten Grundstücke ist einerseits in Abhängigkeit vom Alter um 0,5 % pro Jahr, höchstens jedoch um 25% zu mindern.⁶ Andererseits ist dieser Ertragswert jedoch bei bebauten Grundstücken, sofern es sich dabei um Ein- oder Zweifamilienhäuser handelt, um 20 % zu erhöhen.⁷ Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist möglich.⁸

¹ Vgl. *OFD Köln*: Rundverfügung betr. Feststellung der Grundbesitzwerte für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ab 1.1.1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 1.1.1997 (Bedarfsbewertung) vom 20. Februar 1998, S 3014 – 18 – St 15 H, DStR 1998, S. 721-723.

² Vgl. § 145 Abs. 3 S. 3 im BewG für unbebaute Grundstücke sowie § 146 Abs. 7 BewG für bebaute Grundstücke. Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts bei den Sonderfällen der bebauten Grundstücke (§ 147 BewG) ist ausdrücklich nicht möglich (R 179 Abs. 4 S. 3 ErbStR). Gleiches gilt für Grundstücke im Zustand der Bebauung (R 191 Abs. 2 S. 1 ErbStR).

³ Vgl. *Just/Brückner*: Verkehrswert von Grundstücken gemäß Bundesbaugesetz. Düsseldorf 1961, S. 67-69. Vgl. zu Einzelheiten: R 161 bis R 163 ErbStR.

⁴ Vgl. § 145 Abs. 3 S. 3 BewG und R 163 ErbStR.

⁵ Vgl. § 146 Abs. 2 BewG. Vgl. zu Einzelheiten R 167 bis R 169 ErbStR.

⁶ Vgl. R 174 ErbStR.

⁷ Vgl. § 146 Abs. 4 und Abs. 5 BewG sowie R 175 ErbStR.

⁸ Vgl. § 146 Abs. 7 BewG und R 177 ErbStR.

Abweichend von diesen Grundsätzen wird der Wert von bebauten Grundstücken im Sachwertverfahren festgestellt, sofern die übliche Miete i.S.d. § 146 Abs. 3 BewG nicht zu ermitteln ist.¹ Diese Vorschrift kommt insbesondere bei **Industriegrundstücken** zur Anwendung, da die darauf stehenden Gebäude „zur Durchführung bestimmter Fertigungsverfahren, zu Spezialnutzungen oder zur Aufnahme bestimmter technischer Einrichtungen errichtet worden sind und nicht oder nur mit erheblichem Aufwand für andere Zwecke nutzbar gemacht werden können“.² Für Industriegrundstücke sind 70% des Bodenrichtwertes i.S.d. § 196 BauGB anzusetzen, wobei das Gebäude mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Steuerbilanzwert) anzusetzen ist.³ Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist gemäß R 179 Abs. 4 S. 3 ErbStR ausdrücklich **nicht** möglich.

Grundstücke im Zustand der Bebauung sind gemäß § 149 i.V.m. § 146 BewG mit 80% des Gebäudewertes der bebauten Grundstücke anzusetzen.⁴ Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts ist **nicht** möglich.⁵

3. Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens

Schulden des Erblassers sind als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs abzugsfähig. Die Schulden sind mit ihrem Nennwert zu bewerten.⁶

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Inländischer Grundbesitz eines Steuerausländers unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

¹ Vgl. § 147 Abs. 1 BewG.

² § 147 Abs. 1 S. 2 BewG sowie R 178 ErbStR.

³ Vgl. § 147 Abs. 2 BewG, R 179 ErbStR sowie *Christoffel, Hans Günter*: Bewertung von Betriebsgrundstücken bei Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbHR 1998, S. 74-81.

⁴ Auf die Bewertung von Erbbaurechten und Gebäuden auf fremdem Grund und Boden wird nicht eingegangen, da diese nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sind.

⁵ Vgl. R 191 Abs. 2 S. 1 ErbStR.

⁶ Vgl. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 12 Abs. 1 BewG.

in Deutschland. Der Grundbesitz wird gemäß § 12 Abs. 3 ErbStG mit den Grundbesitzwerten nach § 138 Abs. 2 BewG angesetzt, sofern das Vermögen nicht zu einer ausländischen Betriebsstätte gehört.¹ Hinsichtlich Steuerfestsetzung, -tarif und -erhebung ergeben sich gleichermaßen keine Unterschiede zur Besteuerung bei unbeschränkter Steuerpflicht.²

Ausländischer Grundbesitz eines Steuerinländers unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 ErbStG der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht. Ausländischer Grundbesitz wird jedoch nicht mit den Grundbesitzwerten i.S.d. § 138 Abs. 2 BewG, sondern gemäß § 12 Abs. 6 ErbStG mit dem **gemeinen Wert** angesetzt.³

Die Ansatz- und Tarifbegünstigungsvorschriften für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 19a ErbStG finden auch bei ausländischem Grundbesitz Anwendung, der zu einer inländischen Betriebsstätte, einer inländischen Personengesellschaft oder einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört.⁴

Bei Nichtvorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens besteht das Problem der Doppelbesteuerung des Grundbesitzes im Belegenheits- und Wohnsitzstaat.⁵ Deutschland vermeidet bzw. mildert die Doppelbesteuerung auf Antrag als Wohnsitzstaat gemäß § 21 ErbStG durch Anrechnung der im Ausland festgesetzten, gezahlten und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegenden Erbschaftsteuer.⁶ Die Anrechnung der Erbschaftsteuer hat getrennt nach den jeweiligen Staaten zu erfolgen, in denen ausländischer Grundbesitz belegen ist.⁷ Durch diese Methode zur

¹ Vgl. *Piltz, Detlef Jürgen*: Unternehmerisches Auslandvermögen und Erbschaftsteuer, IStR 1998, S. 47-49, S. 48; *Wacker, Wilhelm H.*: Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, IStR 1998, S. 33-43. Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder): Erlass betr. Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13a und des § 19a ErbStG, S 3182 - 20 - V A 2, BStBl. I 1997, S. 673-688, S. 674, Tz. 5.

² Vgl. §§ 13a, 15, 16, 19, 19a ErbStG und §§ 20-35 ErbStG, insbesondere: §§ 30, 31, 33, 34 ErbStG.

³ Vgl. § 31 BewG i.V.m. § 9 BewG.

⁴ Vgl. R 51 Abs. 1 ErbStR.

⁵ Von den hier betrachteten Staaten besteht ausschließlich ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Erbschaften mit Österreich.

⁶ Vgl. § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG und R 82 ErbStR.

⁷ Diese Form der begrenzten Anrechnung wird als *per-country-limitation* bezeichnet. Vgl. § 21 Abs. 1 S. 3 ErbStG.

Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung bleibt regelmäßig das Steuerniveau des Staates mit dem höheren Steuerniveau erhalten.

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Belegenheitsstaat, so stellt Deutschland den ausländischen steuerpflichtigen Erwerb des Grundbesitzes insofern von der Besteuerung frei, als es ihn nur zur Ermittlung des Steuersatzes heranzieht, der für den ganzen Erwerb gelten würde.¹ Im Rahmen der hier betrachteten Staaten ist dies **nur** bei grenzüberschreitenden **Erbschaftsteuerfällen** mit Österreich der Fall.²

V. Grundsteuer

1. Steuerobjekt und Tarife

Der Grundsteuer unterliegen Grundstücke und Betriebsgrundstücke, sofern sie im Inland belegen sind.³ Grundbesitz, der im Ausland belegen ist, jedoch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört, unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 GrStG **nicht** der Grundsteuer.

Zur Ermittlung des Steuermessbetrags wird der Einheitswert mit einer Steuermesszahl multipliziert, die 3,5 von Tausend beträgt. Davon abweichend gilt für Zweifamilienhäuser eine Steuermesszahl von 3,1 von Tausend und bei Einfamilienhäusern für die ersten € 38.346,89 des Einheitswertes eine Steuermesszahl von 2,6 von Tausend.⁴

Das Heberecht für die Grundsteuer steht wie bei der Gewerbesteuer den Gemeinden zu.⁵ Durch Anwendung eines Hebesatzes für die Grundsteuer B auf den Steuermessbetrag wird die Grundsteuer ermittelt und festgesetzt.⁶

¹ Vgl. § 19 Abs. 2 ErbStG.

² Vgl. Art. 7 DBA/Österreich/ErbSt.

³ Vgl. § 2 Nr. 2 GrStG.

⁴ Vgl. § 15 GrStG.

⁵ Vgl. § 1 Abs. 1 GrStG.

⁶ Vgl. §§ 25, 27 GrStG.

Bei inländischem Grundbesitz eines Steuerausländers ergeben sich im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten keine Besonderheiten.

2. Bewertung des Grundbesitzes

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist abweichend von der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht der Grundbesitzwert, sondern der Einheitswert ohne jeden Zuschlag.¹

Einheitswerte werden gemäß § 19 Abs. 1 BewG für inländischen Grundbesitz festgestellt. Die Bewertung richtet sich für Grundstücke und Betriebsgrundstücke nach den Vorschriften der §§ 68-94 BewG.² Es gelten die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1964.³ Diese Wertverhältnisse sind auch bei neuen wirtschaftlichen Einheiten, d.h. neu errichteten Gebäuden zugrunde zu legen.⁴ Für die neuen Bundesländer, die im folgenden nicht gesondert betrachtet werden, gelten die Wertverhältnisse vom 1. Januar 1935.⁵ Grundsätzlich wird die Bewertung mit Hilfe des Ertragswertverfahrens durchgeführt.⁶ In den Fällen, in denen keine Miete vorhanden ist oder die übliche Miete nicht ermittelt werden kann, findet das Sachwertverfahren Anwendung.⁷

Nach dem **Ertragswertverfahren** wird der Grundstückswert aus der Jahresrohmiete, die der Mieter zum Feststellungszeitpunkt zu zahlen hat und durch Anwendung von Vervielfältigern, die die Grundstücksart, die Bauart und Bauausführung, das Baujahr sowie die Einwohnerzahl der Belegenheitsgemeinde berücksichtigen, ermittelt.⁸ Die

¹ Vgl. § 13 Abs. 1 S. 2 GrStG sowie § 121a BewG.

² Betriebsgrundstücke werden gemäß § 99 Abs. 3 BewG nach den Vorschriften für Grundvermögen bewertet.

³ Vgl. §§ 121a, 138 Abs. 1 BewG.

⁴ Vgl. § 27 BewG.

⁵ Vgl. § 133 BewG.

⁶ Vgl. § 76 Abs. 1 BewG i.V.m. §§ 78-82 BewG.

⁷ Vgl. § 76 Abs. 2 und Abs. 3 BewG i.V.m. §§ 83-90 BewG.

⁸ Vgl. zu den Vervielfältigern: Anlage 3 BewG-Anlage 8 BewG. Die Jahresrohmiete kann gemäß § 82 BewG erhöht oder vermindert werden, sofern entsprechende Umstände vorliegen.

Vervielfältiger liegen zwischen 4,5 und 13,5.¹ Bei der Jahresrohmiete handelt es sich um den Mietzins einschließlich aller Nebenkosten und Umlagen, die der Mieter zu tragen hat.² Die Miete ist an die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1964 anzupassen.³ Nach dem **Sachwertverfahren** ist der Grundstückswert durch Addition des Bodenwertes, des Gebäudewertes und des Wertes der Außenanlagen zu ermitteln.⁴ Es sind jeweils die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1964 maßgebend.⁵

Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen, können somit nicht bei der Ermittlung des Grundstückswertes abgezogen werden.

VI. Vermögensteuer

Aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichtes vom 22. Juni 1995 kann die in Deutschland **bestehende** Vermögensteuer wegen ihrer teilweisen Verfassungswidrigkeit seit 1997 **nicht mehr erhoben** werden.⁶ Daher wird von einer Darstellung der entsprechenden Vorschriften im folgenden abgesehen.

VII. Grunderwerbsteuer

1. Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge

Der deutschen Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks, den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsan-

¹ Vgl. Anlage 3 BewG für Mietwohngrundstücke in Form von Holzfachwerkbauten mit Lehmausfachung, die vor dem 1. April 1924 errichtet wurden und in Gemeinden liegen, deren Einwohnerzahl über 500.000 liegt (Vervielfältiger 4,5) und Anlage 7 BewG für Einfamilienhäuser in Form von Massivbauten mit Mauerwerk aus Ziegelsteinen, die zwischen dem 1. Januar 1935 und dem 20. Juni 1948 errichtet wurden und in Gemeinden bis 2000 Einwohnern liegen (Vervielfältiger 13,5).

² Vgl. § 79 Abs. 1 BewG und R 21 BewRGr. Bei der Ermittlung der maßgebenden Miete für die Grundbesitzwerte handelt es sich jedoch um die Nettokaltmiete.

³ Vgl. § 79 Abs. 5 BewG.

⁴ Vgl. §§ 83-90 BewG. Der Gebäudesachwert sowie der Grundstückswert kann gemäß §§ 86-88, 90 BewG erhöht oder vermindert werden, sofern entsprechende Umstände vorliegen.

⁵ Vgl. § 85 S. 1 und S. 2 BewG sowie § 89 S. 1 und S. 2 BewG.

⁶ Vgl. BVerfG v. 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671.

spruchs an einem Grundstück begründen sowie Rechtsvorgänge, die ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.¹ Die in §§ 1 Abs. 2a, 3, 5 und 6 GrEStG bezeichneten Rechtsvorgänge betreffen gesellschaftsrechtliche Umwandlungsvorgänge und Grundstücks- und Anteilsverschiebungen im Konzernverbund, die jedoch aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung in einem separaten Abschnitt behandelt werden.²

Der Grunderwerbsteuer unterliegen inländische Grundstücke, so dass der Erwerb von im Ausland belegenem Grundbesitz in Deutschland nicht steuerbar ist (§ 1 Abs. 1 Satz 1 GrEStG).

Die Steuer wird im Wege der Festsetzung von Amts wegen ermittelt. Sie entsteht mit der Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs und wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig.³

2. Bemessungsgrundlage und Tarif

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der **Wert der Gegenleistung**.⁴ Als Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn gilt nach ständiger Rechtsprechung jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt.⁵ Sofern jedoch eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, oder es sich um gesellschaftsrechtliche Umwandlungsvorgänge oder Grundstücks- und Anteilsverschiebungen im Konzernverbund handelt, bemisst sich die Steuer nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern, davon abweichend, nach den Grundbesitzwerten i.S.d. § 138 Abs. 3 BewG.

¹ Vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG.

² Vgl. ab S. 93.

³ Vgl. §§ 14, 15 GrEStG.

⁴ Vgl. § 8 Abs. 1 GrEStG.

⁵ Vgl. RFH v. 18. Februar 1943 II 140/42, RStBl. 1943, S. 473-475, S. 474 und BFH v. 22. November 1995 II R 26/92, BStBl. II 1996, S. 162-166.

Eine Gegenleistung ist insbesondere bei dem Erwerb unter Lebenden durch Schenkung sowie beim Erwerb von Todes wegen im Wege der Erbfolge nicht vorhanden. Diese Vorgänge sind jedoch gemäß § 3 Nr. 2 und Nr. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, da sie der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen. Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage wird ein Steuersatz von derzeit 3,5 % angewendet.¹

Für inländischen Grundbesitz eines Steuerausländers ergeben sich im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten keine Besonderheiten.

3. Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen

Bei Umwandlungsvorgängen fällt - mit Ausnahme von sog. formwechselnden Umwandlungen - Grunderwerbsteuer an.² Der vermehrt gestellten Forderung der Grunderwerbsteuerlichen Befreiung von Umwandlungsvorgängen ist auch beim Umwandlungsteuergesetz 1995 nicht Rechnung getragen worden.³ Insofern stellt die Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen den verbleibenden Kostenfaktor dar, da sich die Grunderwerbsteuerbarkeit nach den allgemeinen Vorschriften richtet.⁴

Durch die Änderung der Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für die Grunderwerbsteuer anhand von Grundbesitzwer-

¹ Vgl. § 11 GrEStG.

² Vgl. *Finanzministerium Baden-Württemberg*: Erlass betr. sog. formwechselnder Umwandlungen nach dem UmwBerG vom 12. Dezember 1994, S 4500/43, BB 1995, S. 82; *Courage, Christoph*: Fiktiver Vermögensübergang und Grunderwerbsteuer bei Formwechsel zwischen Kapital- und Personengesellschaft?, DB 1995, S. 1102-1105; *Fischer, Peter*, in: Boruttau, Ernst. P.: Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 14., vollständig überarb. Aufl., München 1997, § 1, Tz. 545-555; *Otto, Lieselotte/Busch, Stephan*: Formwechselnde Umwandlungen und Grunderwerbsteuerpflicht nach dem Jahressteuergesetz 1997, BB 1997, S. 1024-1025; *Pahlke, Armin*: Vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, NWB v. 16. Dezember 1997, Fach 8: Grunderwerbsteuer, S. 1295-1306; *Courage, Christoph*: Keine Grunderwerbsteuerpflicht bei Formwechsel zwischen Kapital- und Personen(handels-)-gesellschaft, NWB v. 23. März 1998, Fach 8: Grunderwerbsteuer, S. 1307-1308; *Dietz, Gottfried/Foß, Heidemarie/Weis, Andrea*: Grunderwerbsteuer, Kommentar. Neuwied (Loseblatt), Stand: 13. Ergänzungslieferung, September 2000, § 1, Tz. 41, III. sog. formwechselnde Umwandlungen.

³ Eine grunderwerbsteuerliche Sondervorschrift für Umwandlungen existierte letztmalig im Grunderwerbsteuergesetz 1970. Vgl. Gesetz über Grunderwerbsteuerbefreiung bei der Änderung der Unternehmensform und zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes v. 12. Mai 1970, BStBl. I 1970, S. 752-753 und Grunderwerbsteuergesetz i.d.F. vom 25. Mai 1970 (GrEStG 1970), BStBl. I 1970, S. 951-969.

⁴ Vgl. *Götz (1998)*, S. 349, S. 355.

ten i.S.d. § 138 Abs. 2 BewG wird die Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen nicht mehr anhand der Gegenleistung ermittelt. Nunmehr werden bei Umstrukturierungsmaßnahmen die Grundbesitzwerte gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 2 BewG angesetzt.¹

Umwandlungen können in Form der Verschmelzung, der Spaltung sowie der formwechselnden Umwandlung durchgeführt werden.

Bei einer Verschmelzung durch Neugründung (§ 2 Nr. 2 UmwG) kann *de lege lata* eine zweimalige Grunderwerbsteuerbelastung entstehen, wenn die Gesellschaften, die auf den neugegründeten Rechtsträger verschmolzen werden, beide Grundbesitz besitzen. Dagegen kann bei der Verschmelzung durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) die Grunderwerbsteuerbelastung optimiert werden, wenn auf den Rechtsträger verschmolzen wird, der über das Grundvermögen mit dem höchsten Wert verfügt.² Sofern jedoch Personengesellschaften verschmolzen werden, wird die Grunderwerbsteuer insoweit nicht erhoben, als sich die Beteiligungsverhältnisse nach der Verschmelzung nicht von denen vor der Verschmelzung unterscheiden.³

Bei der Spaltung von Unternehmen kann dies einerseits durch Aufspaltung und Abspaltung und andererseits durch Ausgliederung erfolgen.⁴ Die Abspaltung ist der Aufspaltung immer vorzuziehen, wenn beide Teilbetriebe über Grundbesitz verfügen, da in diesem Fall nur eine einmalige Grunderwerbsteuerbelastung entsteht.⁵ Gleiches gilt für die Ausgliederung gegenüber der Aufspaltung. Bei Personengesellschaften wird die Grunderwerbsteuer jedoch insoweit nicht erhoben, als sich die Be-

¹ Vgl. Sack, Hans-Joachim, in: Boruttau (1997), § 9 Rn. 539.

² Vgl. Grotherr, Siegfried: Grunderwerbsteuerliche Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen, BB 1994, S. 1970-1982; Fleischer, Heinrich: Die Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch steuergünstige Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Unternehmen, DStR 1996, S. 1390-1397, S. 1391.

³ Vgl. § 6 Abs. 1 und Abs. 3 GrEStG.

⁴ Vgl. § 123 Abs. 1-3 UmwG. Der Unterschied zwischen der Aufspaltung und der Abspaltung besteht darin, dass bei der Aufspaltung der spaltende Rechtsträger untergeht, wohingegen er bei der Abspaltung fortbesteht. Die Ausgliederung unterscheidet sich von den beiden anderen Spaltungsarten dadurch, dass der spaltende Rechtsträger die Anteile an der ausgegliederten Gesellschaft selbst hält, wohingegen bei der Aufspaltung und Abspaltung die Anteile unmittelbar von den Anteilseignern der spaltenden Gesellschaft gehalten werden.

⁵ Vgl. Grotherr (1994), S. 1980.

teilungsverhältnisse nach der Spaltung nicht von denen vor der Spaltung unterscheiden.¹

Mit der Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG hat der Gesetzgeber einen zusätzlichen Grunderwerbsteuertatbestand geschaffen und wollte damit einer verstärkten wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung tragen.² Nunmehr unterliegt der vollständige oder wesentliche Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren der Grunderwerbsteuer. Als wesentliche Änderung im Gesellschafterbestand gilt in jedem Fall, wenn 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übertragen werden.³

Bei Kapitalgesellschaften führt die Vereinigung von 95% der Anteile in einer Hand zur Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG.⁴

Im Entwurf des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes sollte folgender neuer Absatz 7 in § 1 GrEStG eingefügt werden:

„(7) Sind an einem Rechtsvorgang im Sinne der Absätze 1 bis 3 nur solche Unternehmen beteiligt, zwischen denen zuvor ein Konzern entstanden war, gilt dies nicht als Erwerb eines Grundstücks im Sinne dieses Gesetzes, falls das Grundstück nicht anschließend innerhalb von fünf Jahren zusammen mit dem grundbesitzenden Unternehmen aus dem Konzern ausscheidet.“⁵

Aufgrund des mehrheitlichen Widerstands der Länder ist diese Regelung auf Empfehlung des eingesetzten Vermittlungsausschusses wegen „**fiskalischer Gründe**“ nicht verabschiedet worden.

¹ Vgl. § 6 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG.

² Vgl. Jahressteuergesetz (JStG) 1997, BR-Drs. 804/96, S. 1-57, S. 14.

³ Vgl. § 1 Abs. 2a S. 3 GrEStG.

⁴ Die 95%-Grenze ist durch Art. 17 Nr. 1 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, S. 402-496, eingeführt worden.

⁵ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG), <http://www.pinkernell.de/fortentw.pdf>, S. 1-78, Art. 7.

VIII. Umsatzsteuer

1. Steuerbare Umsätze

a.) *Vollständige Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen*

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz sowie die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz sind generell als Lieferung bzw. sonstige Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar. Der Erwerb sowie die Veräußerung von Grundbesitz ist jedoch gemäß § 4 Nr. 9a UStG von der Umsatzsteuer befreit, da diese Vorgänge der Grunderwerbsteuer unterliegen.¹ Gleiches gilt für Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz, die gemäß § 4 Nr. 12 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Insofern unterliegen Umsätze aus dem Erwerb und der Veräußerung sowie die Vermietung von Grundbesitz in Deutschland nicht der Umsatzsteuer. Im Gegensatz zu den Ertragsteuern begründet die Vermietung von Grundbesitz eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und damit die Unternehmereigenschaft i.S.d. Umsatzsteuergesetzes.² Die umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschriften für Grundstücksumsätze besitzen damit auch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht nur rein deklaratorische, sondern konstitutive Wirkung.

Die Umsatzsteuer wird im Wege der Veranlagung nach § 18 Abs. 3 UStG erhoben.

b.) *Optionsmöglichkeiten*

Da die Umsätze aus der Vermietung gemäß § 4 Nr. 12 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, besteht auch nicht die Möglichkeit, Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit diesen Umsätzen bei der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld abzuziehen.³ Um diesen Nachteil zu vermeiden, hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit gemäß

¹ Vgl. § 1 Abs. 1, Abs. 2 GrEStG.

² Vgl. §§ 1, 2 UStG i.V.m. R 46 UStR.

³ Vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG.

§ 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung zu verzichten, damit die im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Vorsteuerbeträge bei der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld abgezogen werden können. Voraussetzung für den Verzicht auf die Steuerbefreiung ist gemäß § 9 Abs. 1 UStG, dass die entsprechenden Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden und dieser das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.¹ Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist gemäß § 9 Abs. 1 UStG somit bei der Vermietung von Grundbesitz an Privatpersonen, die das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken nutzen, ausgeschlossen. Sollte der Steuerpflichtige zur Umsatzsteuerpflicht optieren, so unterliegen die Grundstücksumsätze regelmäßig dem normalen Steuersatz von 16%.²

Wenn sich die Verhältnisse ändern, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung vor dem Vorsteuerabzug maßgebend waren, sind die abgezogenen Vorsteuerbeträge innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zu berichtigen.³ Insofern ist es nicht möglich durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 Abs. 1 UStG zunächst die durch die Herstellung des Gebäudes entstandenen und in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge von der Umsatzsteuerschuld abzuziehen und in den Folgejahren wieder zur Steuerbefreiung zu optieren, da in diesen Fällen der Vorsteuerabzug gemäß § 15a Abs. 1 und Abs. 2 UStG im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Umsätze entsprechend berichtigt wird.

2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der Ort einer Grundstücksveräußerung ist gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, so dass dann die Lieferung von inländischem Grundbesitz in Deutschland zwar umsatzsteuerbar, jedoch gemäß § 4 Nr. 9 lit. a UStG umsatzsteuerbefreit ist, sofern der Steuerpflichtige nicht gemäß § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung wirksam

¹ Vgl. § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG.

² Vgl. § 12 Abs. 1 UStG.

³ Vgl. § 15a Abs. 1 und Abs. 2 UStG.

verzichtet hat. Im Optionsfall tritt eine Doppelbelastung mit Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer ein, wobei die Grunderwerbsteuer zusätzlich zur Hälfte zum umsatzsteuerlichen Entgelt zählt.¹

Der Ort der Nutzungsüberlassung von inländischem Grundbesitz eines Steuerausländers ist gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 1 lit. a UStG dort, wo der Grundbesitz belegen ist, so dass diese sonstige Leistung gemäß § 4 Nr. 12 UStG in Deutschland zwar umsatzsteuerbar, jedoch umsatzsteuerbefreit ist, sofern der Steuerpflichtige nicht gemäß § 9 UStG auf die Steuerfreiheit verzichtet hat. Im Optionsfall wird die 16%-ige Umsatzsteuer erhoben. Die Umsätze eines im Ausland ansässigen Unternehmers unterliegen insbesondere **nicht** dem deutschen Abzugsverfahren gemäß § 51 UStDV, da die umsatzsteuerfreie oder umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Grundbesitz im Inland eine Zweigniederlassung i.S.d. § 12 S. 2 Nr. 2 AO begründet und sich die Besteuerung insofern nach den allgemeinen Vorschriften richtet.² Umsätze, bei denen ausländischer Grundbesitz erworben bzw. veräußert wird, fallen nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz und sind daher nicht gemäß § 4 Nr. 9a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Diese Umsätze sind jedoch in Deutschland nicht umsatzsteuerbar, da der Ort der Lieferung von Grundstücken innerhalb der Europäischen Union regelmäßig dort ist, wo das Grundstück belegen ist.³ Insofern ist dieser Umsatz im anderen Staat umsatzsteuerbar und gegebenenfalls umsatzsteuerpflichtig. Da der Grunderwerbsteuer lediglich der Erwerb von im Inland belegenem Grundbesitz unterliegt, ist grundsätzlich die Veräußerung bzw. der Erwerb von ausländischem Grundbesitz in Deutschland nicht Grunderwerbsteuerbar. Gleiches gilt gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG für die Nutzungsüberlassung von ausländischem Grundbesitz.⁴

¹ Vgl. R 149 Abs. 7 S. 3 bis S. 5 UStR.

² Vgl. R 233 Abs. 3 UStR und *Stadie, Holger*, in: Rau, Günter/Dürwächter, Erich/Geist, Reinhold: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Köln (Loseblatt), Stand: 105. Ergänzungslieferung, März 2001, § 18 Rz. 755.

³ Vgl. Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung des Rechtsverkehrs der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. EG Nr. L 145, S. 1-40; ABl. EG Nr. L 157, S. 23; ABl. EG Nr. L 173, S. 27; ABl. EG Nr. L 242, S. 22-23 sowie ABl. EG Nr. L 262, S. 44. Vgl. Art. 8 Abs. 1 lit. b und Art. 9 Abs. 2 lit. a der Richtlinie.

⁴ Vgl. § 3a Abs. 2 Nr. 1 lit. a UStG.

B. KRITISCHE WÜRDIGUNG DER STEUERSYSTEMATISCHEN UNZULÄNGLICHKEITEN DER GEGENWÄRTIGEN GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

I. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Ertragsteuerrecht

1. Zweifelsfragen und Fortentwicklungsmöglichkeiten bei der Abschreibungsverrechnung

In Deutschland hängt die Höhe der Abschreibungssätze u.a. von der Zugehörigkeit des Gebäudes zum Betriebs- oder Privatvermögen ab. Die Abschreibungsdauer nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 lit. a. EStG beträgt für Gebäude im Betriebsvermögen 33 ⅓ Jahre und im Privatvermögen 50 Jahre.¹ Um diese Ungleichbehandlung vor dem **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung** rechtfertigen zu können, bedarf es steuerwissenschaftlich zu rechtfertigender Gründe.

Wirtschaftlich sollen Abschreibungen den Wertverzehr von Anlagegütern planmäßig in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand und in der Kostenrechnung als Kosten erfassen.² Diese Wertminderung kann verbrauchsbedingt oder wirtschaftlich begründet sein.³ Eine verbrauchsbedingte Abschreibung ist bei Gebäuden z.B. durch natürlichen Verschleiß, d.h. Witterungs- und Temperatureinflüssen, gerechtfertigt.⁴ Im Gegensatz zur verbrauchsbedingten Abschreibung, welche die technische Nutzungsfähigkeit des Gebäudes berücksichtigt, beeinflusst die wirtschaftlich bedingte Abschreibung nicht die Höhe, sondern den wirtschaftlichen Wert des Nutzenvorrats.⁵

¹ Für Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, galt ein Abschreibungszeitraum von 40 Jahren. Vgl. § 7 Abs. 4 Nr. 2 lit. b. EStG.

² Vgl. *Wöhe, Günter*: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 20., neu bearb. Aufl., München 2000, S. 937.

³ Vgl. *ebenda*, S. 956.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 936-937.

Diese Wertminderung kann durch technischen Fortschritt, Nachfrageverschiebungen sowie durch sinkende Wiederbeschaffungskosten oder sinkende Absatzpreise bedingt sein.¹ Im Ergebnis wird der Wertverzehr von Gebäuden daher im wesentlichen von der Nutzungsart, der Nutzungsintensität und den Instandhaltungsintervallen bestimmt. Eine Abhängigkeit von der für steuerrechtliche Zwecke vorgenommenen Zuordnung zum **Betriebs- oder Privatvermögen ist nicht ersichtlich**. Durch die unterschiedliche steuerliche Erfassung des Grundbesitzes im Betriebs- und Privatvermögen werden ferner die **Neutralitätspostulate der Besteuerung** verletzt. Die Rangfolge der Entscheidungsalternativen ist damit vor und nach Steuern nicht identisch, da die Abschreibungssätze im Betriebsvermögen deutlich höher sind als im Privatvermögen. Die **Allokationsneutralität der Besteuerung** wird damit nicht beachtet.

Ein Gebäude, welches für Wohnzwecke genutzt wird, ist unabhängig von der steuerrechtlichen Zuordnung nach einer bestimmten Dauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht. Gewerblich genutzte Gebäude unterliegen jedoch einer höheren Nutzungsintensität, so dass sie eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aufweisen.² Im Ergebnis ist die Nutzungsdauer daher von der **Gebäudeart** abhängig.³

Auch aus steuerwissenschaftlichen Gründen ist die tatsächliche Nutzungsdauer für die Vornahme steuerrechtlicher Abschreibungen zu beachten, da ansonsten der Wertverzehr und damit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht nach dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt werden.⁴ Durch die schematische Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer ist zwar keine betriebswirtschaftlich exakte Ermittlung des Wertverzehrs erreicht. Jedoch ist bei Gebäuden, bei denen eine regelmäßige In-

¹ Vgl. *ebenda*.

² Vgl. *Falk, Bernd (Hrsg.): Fachlexikon Immobilienwirtschaft*. 2. Aufl., Köln 2000, S. 833-834 (Werterhaltung) und die Nachweise bei *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 7 Anm. 381-382.

³ Vgl. *Falk (2000)*, S. 833-834 (Werterhaltung).

⁴ Ein originär steuerrechtliches Periodisierungsprinzip existiert nicht, so dass das handelsrechtliche Prinzip über das Maßgeblichkeitsprinzip auch für das Steuerrecht gilt. Vgl. *Federmann, Rudolf: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht*. 11., neu bearb. u. erw. Aufl., Berlin 2000, S. 121.

standhaltung vorgenommen wird, diese gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Typisierungsvorschrift zu rechtfertigen.¹

Problematisch ist hingegen die Unterscheidung der Abschreibungsdauer nach der Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen. Insbesondere wird dadurch bei Steuerpflichtigen, die den Grundbesitz im Privatvermögen halten, eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Vergleich zu Steuerpflichtigen unterstellt, die den Grundbesitz dem Betriebsvermögen zugeordnet haben. Es wird damit das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verletzt. Die Differenzierung zwischen Wohngebäuden und gewerblich genutzten Gebäuden ist jedoch gerechtfertigt, da diese Gebäudearten voneinander abweichende Nutzungsdauern besitzen.

Die Unterscheidung der Abschreibungsdauer in Abhängigkeit vom Bauantragszeitpunkt ist zu beanstanden, da unterschiedliche Abschreibungssätze nur gerechtfertigt werden können, wenn ihnen unterschiedliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern gegenüberstehen. Diese können z.B. durch technischen Fortschritt gerechtfertigt werden, der die Bauqualität und damit die Nutzungsdauer der Immobilie erhöht. Die unterschiedlichen Bauantragszeitpunkte, die hauptsächlich bei der degressiven Gebäudeabschreibung mit fallenden Staffelsätzen nach § 7 Abs. 5 EStG verwendet werden, verfolgen aber andere Zwecke. Die degressive Abschreibung ist zwar keine Steuervergünstigung i.S.v. § 7a EStG,² jedoch wird sie wie eine **Lenkungsmaßnahme** eingesetzt, so dass sie insoweit als Sozialzwecknorm charakterisiert werden kann.³

Aus rechtssystematischer Sicht gehören Sozialzwecknormen nicht zum Steuerrecht, sondern zum Wirtschaftsrecht oder zu anderen Rechtsbereichen.⁴ Insoweit gelten dafür andere Beurteilungsmaßstäbe als für Steuerrechtsnormen.⁵ Insbesondere ist das **Leistungsfähigkeitsprinzip** darauf **nicht anwendbar**. Bei den Sozialzwecknormen

¹ Vgl. z.B. Heuer, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 7 Anm. 9.

² Vgl. BFH v. 24. November 1993, X R 28/93, BStBl. II 1994, S. 322-323.

³ Vgl. Lang, Joachim, in: Tipke/Lang (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 393.

⁴ Vgl. Tipke (2000), S. 78 m.w.N.

⁵ Vgl. Hey, Johanna: Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, S. 298-316, S. 301.

ist vielmehr danach zu fragen, ob sie für die Erreichung des angestrebten Ziels notwendig bzw. entsprechend ausgestaltet sind und ob die gewährten Vergünstigungen nicht zu viele Bereiche begünstigen oder zu hohe Begünstigungen einräumen.¹ Da die degressive Abschreibung als Sozialzwecknorm eingestuft wurde, ist damit auch eine möglichst breite und lückenlose Erfassung der Bemessungsgrundlage „Einkommen“ nicht gewährleistet, so dass auch aus dem **Grundsatz der synthetischen Einkommensermittlung** Einwände zu erheben sind.

2. Unzureichende Rechtfertigungsversuche für die bestehende steuerliche Ungleichbehandlung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne

Die Rechtsnormen *de lege lata* führen zu einer Ungleichbehandlung von betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen und damit unmittelbar zu einem Verstoß gegen den **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit des Steuersystems**, sofern privater Grundbesitz nach zehn Jahren Haltedauer veräußert wird. Die Unterscheidung zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen kann zwar aus der bei den Überschusseinkunftsarten verwirklichten Quellentheorie und der bei den Gewinneinkunftsarten verwirklichten Reinvermögenszugangstheorie erklärt werden.² Durch die Ausweitung der Veräußerungsfrist von zwei auf zehn Jahre durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ist bereits eine weitgehende Angleichung der Besteuerung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne erreicht worden.³

Ein Steuerpflichtiger, der ein Grundstück im Betriebsvermögen veräußert, steigert seine Leistungsfähigkeit aber in derselben Weise wie ein Steuerpflichtiger, der ein privates Grundstück veräußert.⁴ Trotz der Verfassungsmäßigkeit dieser Ungleichbe-

¹ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 342-345.

² Vgl. zu den Theorien z.B. *Ruppe, Hans Georg*, in: Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 202. Ergänzungslieferung, Juni 2001, Einf. ESt, Anm. 11-12.

³ Vgl. Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, S. 402-496, Art. 1 Nr. 10.

⁴ Vgl. z.B. *Raupach, Arndt*, in: Raupach, Arndt/Tipke, Klaus/Uelner, Adalbert: Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Münsteraner Symposium, Bd. I. Köln 1985, S. 15-132, S. 103.

handlung ist sie nicht mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien, insbesondere dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** vereinbar.¹ Der **Beschluss des Bundesverfassungsgerichts** vom 9. Juli 1969 führt zu dieser Ungleichbehandlung keine Begründung an.² Vielmehr wird der Zeitfaktor herangezogen, da Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nur vorliegen, wenn sie in verhältnismäßig kurzer Zeit erzielt werden.³ Auch mit dieser **Auffassung**, die nach Ausweitung der Veräußerungsfrist von zwei auf zehn Jahre **nicht mehr zeitgemäß** ist, lässt sich die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Dass mit der gleichen Argumentation Veräußerungseinkünfte im Betriebsvermögen freigestellt werden könnten, sofern es sich um langfristige Veräußerungsgeschäfte handelt, zeigt bereits, dass steuerwissenschaftlich zu rechtfertigende Gründe für diese Ungleichbehandlung fehlen.⁴

Außerdem gibt es keine nachvollziehbaren Gründe, warum Veräußerungsgeschäfte von Grundbesitz im Privatvermögen nach einem Zeitablauf von nunmehr zehn Jahren nicht mehr den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG erfüllen sollen, **sofern** die Freistellung nicht mit der Vermeidung der Erfassung von Scheingewinnen begründet wird und damit durch das **Unternehmenserhaltungsprinzip** gedeckt wird.⁵ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird gleichermaßen gesteigert, ob ein Grundstück nach zwei, zehn oder mehr Jahren veräußert wird.⁶ Es zeigt sich ferner die Willkür des zeitlichen Elements bei Veräußerungsgeschäften, die nicht in Grundbesitz bestehen. Bei diesen Wirtschaftsgütern beträgt die Behaltensfrist gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein Jahr. Diese Unterteilung ist nicht durch den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gedeckt, da bei der Veräußerung von Wertpapieren nach z.B. zwei Jahren die Leistungsfähigkeit des

¹ Die Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift führt nicht zu einer Übereinstimmung mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien. Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 62. m.w.N.

² Vgl. Beschluss des BVerfG v. 9. Juli 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, S. 302-314 und *Tipke* (1993), S. 646.

³ Vgl. Beschluss des BVerfG v. 9. Juli 1969, 20 BvL 20/65, BVerfGE 26, S. 302-314, S. 312-313.

⁴ Ein anderes Beispiel findet sich bei: *Tipke* (1993), S. 647.

⁵ Vgl. dazu die Ausführungen ab S.41.

⁶ Vgl. *Tipke* (1993), S. 647.

Steuerpflichtigen ebenso gesteigert wird wie bei der Veräußerung von Grundbesitz. In diesem Fall wird jedoch der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Wertpapiere nicht besteuert und der Veräußerungsgewinn aus dem Grundstücksgeschäft unterliegt dem normalen Einkommensteuertarif ohne jeden Abzug. Hierdurch wird der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verletzt.

Diese Belastungsdifferenzen zwischen den Gewinn- und den Überschusseinkunftsarten führen ferner dazu, dass die Rechtsprechung im Zweifel gewerbliche Einkünfte annimmt.¹ Daneben führt diese Unterscheidung insbesondere zum Rechtsinstitut „gewerblicher Grundstückshandel“. Die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel ist aber problematisch, weil auch die reine Vermietung gewerbliche Züge aufweist; ein Vermieter ist z.B. Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne des § 2 UStG.²

Der Steuerpflichtige erzielt in jedem Fall Einkünfte aus der Veräußerung von Grundbesitz, wodurch seine Leistungsfähigkeit gesteigert wird, so dass zur Verwirklichung des Gleichheitssatzes i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG die **gleichmäßige Besteuerung aller Veräußerungsgewinne** zu fordern ist.³ Im Ergebnis würde dadurch ein Beitrag zu mehr Transparenz im Steuerrecht geleistet und auch das Prinzip der Praktikabilität der Besteuerung besser erfüllt. Im Ergebnis wird mit der geltenden Rechtslage auch der **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** verletzt, da insbesondere durch das Rechtsinstitut „gewerblicher Grundstückshandel“ die logische Konsistenz und Widerspruchsfreiheit des Steuersystems nicht gewährleistet ist. Da durch die entsprechende Rechtsprechung teilweise auch Steuerrechtsprünge vorgenommen werden und somit die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen beeinträchtigt wird, ist auch fraglich, ob der **Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit**, insbesondere die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, verletzt wird.

¹ So Crezelius, Georg: Steuerrecht II. Die einzelnen Steuerarten. 2. Aufl., München 1994, S. 35.

² Vgl. zu einzelnen Problemen: Tipke, Klaus: Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung? Diss. Köln 1974.

³ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 597-598.

Ferner ist – wie bei den unterschiedlichen Abschreibungsmöglichkeiten für Betriebs- und Privatvermögen – die **Allokationsneutralität der Besteuerung** nicht gewährleistet.

3. Zweifelsfragen bei der Verrechnung nationaler und internationaler Vermietungsverluste

Durch § 2a Abs. 1 EStG wird grundsätzlich in einem ersten Schritt die Verrechnung von negativen ausländischen Einkünften auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat begrenzt. Der Steuerpflichtige hat gemäß § 2a Abs. 2 EStG die Möglichkeit nachzuweisen, dass es sich bei den Einkünften um sog. aktive Einkünfte handelt, mit der Folge, dass dann eine Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten und ein Verlustabzug nach § 10d EStG möglich sind.

Ausdrücklich von der Nachweismöglichkeit ausgeschlossen ist die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern und zwar unabhängig davon, ob diese Tätigkeit durch eine Betriebsstätte erfolgt oder nicht.¹

Somit sind **alle** negativen ausländischen Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit begrenzt und in Bezug auf aktive Betriebsstättenverluste im Nicht-DBA Fall benachteiligt. Da eine Verlustverrechnung ausgeschlossen ist, wird hierdurch das **objektive Nettoprinzip der Besteuerung** verletzt.

Auch die Gesetzesbegründung zu § 2a EStG ist als Rechtfertigungsversuch **wenig überzeugend**. § 2a Abs. 1 EStG soll insbesondere Verluste aus ausländischen Bauherrenmodellen und anderen Steuersparmodellen von der Verrechnungsmöglichkeit ausschließen.² Verlustzuweisungsgesellschaften werden zwar häufig auf Basis von

¹ Vgl. Probst, Ulrich, in: Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus: Außensteuerrecht, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 47. Ergänzungslieferung, November 2000. Bd. III: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer, Gewerbesteuer, Bewertungsgesetz, Sachregister. Köln (Loseblatt), § 2a EStG, Rz. 176.

² Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FPD. Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983), BT-Drs. 9/2074, S. 1-121, S. 62-64 und Krabbe, Helmut: Steuerliche Behandlung ausländischer Verluste nach § 2a EStG, RIW 1983, S. 42-45, S. 44.

Immobilien Gesellschaften konstruiert, so dass es insoweit legitim ist, volkswirtschaftlich unerwünschte Verluste von der Verrechnung auszuschließen.¹ Diese Regelung kann jedoch nicht vollständig überzeugen, weil davon **auch Anlaufverluste erfasst** werden, die in den ersten Jahren aufgrund des Zinsaufwands und der Abschreibungsverrechnung entstehen können. Somit werden **nicht nur** ausländische Bauherrenmodelle und andere Steuersparmodelle von der Verrechnungsmöglichkeit getroffen. Mit dem **Grundsatz der administrativen Effizienz** kann der Verlustausschluss somit auch nicht gerechtfertigt werden.

De lege lata ist zu bedenken, dass Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften nunmehr aufgrund des Welteinkommensprinzips u.U. auch von dem neu eingefügten § 2b EStG erfasst werden, der negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit beschränkt.

Im Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 war vorgesehen, die Verlustberücksichtigung von der Einkunftsart abhängig zu gestalten.² Negative aktive Einkünfte waren hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit nicht beschränkt. Negative Einkünfte aus passiven Einkünften, z.B. aus Vermietung und Verpachtung sollten nur bis DM 100.000 ausgleichsfähig sein.³ Im endgültigen Gesetz ist diese Unterscheidung jedoch nicht umgesetzt worden. In Deutschland besteht somit ausschließlich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Ungleichbehandlung von Vermietungseinkünften gegenüber anderen Einkünften, die jedoch nicht tragbar ist, da sie nicht

¹ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 67.

² Vgl. Cattelaens, Heiner/Niermann, Walter/Tausch, Wolfgang: Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Düsseldorf 1999, S. 102-104 und § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG-RegE.

³ Vgl. § 2 Abs. 1a 2. Alternative Nr. 4 EStG-RegE i.V.m. § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG-RegE. Sofern die positive Summe der aktiven Einkünfte DM 100.000 überstieg, sollten negative Einkünfte aus passiver Tätigkeit bis zur Hälfte des übersteigenden Betrags ausgleichsfähig sein (§ 2 Abs. 3 Satz 4 EStG-RegE).

nur volkswirtschaftlich unerwünschte Verluste hinsichtlich der Verrechenbarkeit beschränkt, sondern alle Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte.¹ Die Vorschrift der §§ 2a Abs. 1 und Abs. 2 EStG verletzt daher das Prinzip der Gerechtigkeit und ist nach Auffassung zahlreicher Autoren **verfassungsrechtlich bedenklich**.²

4. Ansatzpunkte zur Gewährleistung der Erhebungssicherheit

Hinsichtlich des Erhebungsverfahrens ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festzustellen, dass die Erhebungssicherheit anders als z.B. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichsweise gering ist, da insbesondere kein Steuerabzugsverfahren für Mieten angewendet wird. Positiv ist jedoch zu werten, dass zunächst alle dem Steuerpflichtigen zufließenden Einnahmen erfasst werden und erst anschließend über die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten entschieden wird. Dieses Vorgehen kann somit als Beitrag zur Erhebungssicherheit der Einkünfte aus Grundbesitz eingestuft werden und aus dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** gefordert werden.

5. Stellungnahme zu den besonderen Verteilungsregeln für Grundbesitz in Doppelbesteuerungsabkommen

Auch in der Zuweisung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in den **Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich, den Niederlanden und Österreich** zum Belegenheitsstaat könnte eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Vermögenseinkunftsarten wie den Einkünften aus Dividenden, Lizenzen und Zinsen gesehen werden. Bei anderen Vermögenseinkunftsarten wird das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zugewiesen, wobei der andere Staat ein Recht

¹ Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit zu beschränken, ist sachlich ausreichend gerechtfertigt. Vgl. Lang, in: Tipke/Lang (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 67.

² Vgl. Schulze-Osterloh, Joachim: Gute Verluste – Böse Verluste, Ausschluss und Beschränkung des Verlustausgleichs und –abzugs, in: Deutsches Anwaltsinstitut (Hrsg.): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85. Herne/Berlin 1985, S. 267-307; Vogel, Klaus: Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, S. 180-188; Manke, Klaus: Angeklagt: § 2a EStG, DStZ 1984, S. 235-244; Friauf, Heinrich: Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommenbesteuerung, StuW 1985, S. 308-318.

auf Quellenbesteuerung hat. Die ausländische Steuer wird dann im Wohnsitzstaat angerechnet, wodurch das **Steuerniveau des Wohnsitzstaats** erreicht wird.

Bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen hingegen scheiden die Einkünfte aus der deutschen Bemessungsgrundlage aus und werden lediglich bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt). Das **ausländische Steuerniveau** bleibt damit bestehen, da bei der Freistellungsmethode die Wettbewerbsneutralität auf den Staat bezogen wird, in dem sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen vollzieht (Kapitalimportneutralität).¹

Lediglich in der unterschiedlichen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kann ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gerechtigkeit gesehen werden, da in dem einen Fall das ausländische Steuerniveau erhalten bleibt, wohingegen im anderen Fall das inländische Steuerniveau Anwendung findet. Da Doppelbesteuerungsabkommen jedoch u.a. die mehrfache Erfassung eines Sachverhaltes in zwei oder mehr unterschiedlichen Staaten vermeiden sollen,² kann aus diesen Abkommen **keine Meistbegünstigungsklausel** i.S. einheitlicher Steuersätze abgeleitet werden,³ so dass die Staaten grundsätzlich hinsichtlich der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung frei sind. Die Freistellungsmethode kann durch die **unabänderliche Verknüpfung** des unbeweglichen Vermögens mit dem Belegenheitsstaat gerechtfertigt werden. Da der im Ausland tätige Investor mit den dort ansässigen Unternehmen in Konkurrenz steht, muss er auch die gleichen Rahmenbedingungen wie diese vorfinden.⁴ Weil zu den Rahmenbedingungen auch die steuerrechtliche Situation zählt, ist das ausländische Steuerniveau für das Auslandsinvestment anzuwenden.⁵ Diesem Grundgedanken der **Kapitalimportneutralität** folgend, lassen sich wettbewerbshemmende Doppelbesteuerungen nur durch die Freistellungsmethode vermei-

¹ Vgl. *Jacobs (1999)*, S. 22.

² Vgl. *Strunk, Günter*, in: Grotherr, Siegfried/Herfort, Claus/Strunk, Günter: Internationales Steuerrecht. Achim 1998, S. 436-437.

³ Vgl. *Schuch, Josef*: Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags: Gilt im DBA-Recht die „Meistbegünstigung“?, IWB v. 11. September 1996, Fach 11: Europäische Gemeinschaften, Gruppe 2, S. 259-268, S. 264 und *Heinicke (1998)*, S. 1337.

⁴ Vgl. *Jacobs (1999)*, S. 23.

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 23-24.

den.¹ Ferner werden durch diese Vorgehensweise die Erhebungssicherheit erhöht und die Steuererhebungskosten minimiert.²

6. Kritische Würdigung der Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (einfache Kürzung)

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird der Gewerbeertrag einschließlich der Hinzurechnungen um 1,2% des um 40% gemäß § 121a BewG erhöhten Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Durch diese Vorschrift soll eine Doppelbelastung des Grundbesitzes mit Grund- und Gewerbesteuer vermieden werden.³ Zunächst muss festgestellt werden, dass dieses Ziel durch diese Vorschrift kaum erreicht wurde. Da durch den Kürzungsbetrag der pauschalisierte Reinertrag bzw. die ersparte Geschäftsraummiete erfasst werden soll und somit Gewerbetreibende, die eigene Geschäftsräume haben, den Gewerbetreibenden gleichgestellt werden sollen, bei denen die gezahlte Miete den Gewerbeertrag gemindert hat, ist eine Kürzungsvorschrift auf Basis der um 40% erhöhten Einheitswerte nicht zu begründen.⁴ Zu diesem Zweck hätte vielmehr ein Mietwert auf der Basis von Vergleichsmieten zum Abzug zugelassen werden müssen.

Auch die **inhaltliche Begründung** der Vorschrift kann wenig überzeugen. **Erstens** ist es nicht nachvollziehbar, warum der Gewerbeertrag um eine fiktive Miete gekürzt werden soll. Mit der gleichen Begründung könnte bei einem Steuerpflichtigen, der eine eigene Maschine besitzt und diese nicht gemietet hat, argumentiert werden, der Gewerbeertrag sei um die ersparte Miete zu kürzen.⁵ **Zweitens** wurde die Einführung der Kürzungsvorschrift zunächst mit der Vermeidung der Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer begründet.⁶ Daher ist fraglich, warum die Vorschrift gleichzeitig bezwecken soll, dass Gewerbetreibende mit eigenem Grundbesitz den

¹ Vgl. *ebenda*, S. 24.

² Vgl. *ebenda*, S. 25.

³ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1 Rz. 16.

⁴ Vgl. *ebenda*, § 9 Nr. 1 Rz. 16-17.

⁵ Vgl. in einem anderen Zusammenhang: *Tipke (1993)*, S. 943.

⁶ Vgl. Begründung zum Gewerbesteuerengesetz vom 1. Dezember 1936, RStBl. v. 19. Juni 1937, S. 693-717, S. 696.

anderen Gewerbetreibenden gleichgestellt werden sollen.¹ **Drittens** führt eigener Grundbesitz über die Abschreibungsverrechnung auch zu einer Verringerung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Mit dem gleichen Argument könnte der Gewerbeertrag beim Mieter um die Abschreibungen des Vermieters gekürzt werden.

Aus den oben dargestellten Argumenten ist die Vorschrift nicht mit der Begründung der ersparten Miete haltbar, da ansonsten beliebig viele gewerbsteuerliche Kürzungsmöglichkeiten die Folge wären. Hinsichtlich der Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer bedarf es auch keiner weiteren Kürzung, da die Grundsteuer als Kostensteuer bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abzugsfähig ist und damit die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer gemindert hat, so dass mittelbar bereits eine Milderung der doppelten Belastung des Grundvermögens mit der Gewerbesteuer und der Grundsteuer erreicht wird. Wie bei der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist festzuhalten, dass die Grundsteuer als Substanzsteuer die Substanz, d.h. vielmehr den fiktiven Sollertrag besteuert, wohingegen die Gewerbesteuer den Gewerbeertrag, d.h. den Istertrag besteuert. Das Problem liegt damit vielmehr in der **weiterreichenden Frage** der Rechtfertigung der gleichzeitigen Erhebung einer Grundsteuer neben den Ertragsteuern. Da diese Vorschrift wenig nachvollziehbar ist und das Steuerrecht nicht transparent gestaltet wird im Ergebnis der **Grundsatz der administrativen Effizienz** verletzt.

¹ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1 Rz. 16 und *Gosch, Dietmar*, in: Blümich, Walter: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 70. Ergänzungslieferung, Mai 2001. Band 4: Körperschaftsteuergesetz, Einkommensteuergesetz, GewStG, § 9 Rz. 45.

7. Kritische Würdigung der erweiterten Kürzung für Grundbesitzunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG)

Die erweiterte Kürzung für Grundbesitzunternehmen soll dem Zweck dienen, eine Doppelbelastung durch Realsteuern, d.h. durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, zu vermeiden.¹ Diese Vorschrift führt im Ergebnis jedoch zu einer vollständigen Befreiung von der Gewerbesteuer, so dass Grundbesitzunternehmen im Ergebnis nur einer, aufgrund der verhältnismäßig geringen Einheitswerte des Grundbesitzes und der niedrigen Grundsteuersätze, geringen Grundsteuerbelastung unterliegen und somit gegenüber anderen Unternehmen, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen verwalten, privilegiert sind.²

Daneben vermag ein anderes Tatbestandsmerkmal, die vermögensverwaltende Tätigkeit, wenig zu überzeugen. Der im Gewerbesteuergesetz verwendete Begriff „Verwaltung und Nutzung“ entspricht dem ertragsteuerlichen Begriff der „Vermögensverwaltung“.³ Insoweit hat diese Vorschrift für alle Betriebe, die nicht Gewerbebetrieb durch Rechtsform sind, lediglich eine deklaratorische Wirkung, da diese Betriebe, wenn sie ausschließlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausüben, nicht der Gewerbesteuer unterliegen.⁴ Damit ist diese Vorschrift nur für Kapitalgesellschaften und für gewerblich geprägte Personengesellschaften wie die GmbH & Co. KG relevant. Für andere Gewerbebetriebe ist die Vorschrift dann einschlägig, wenn diese neben der vermögensverwaltenden Tätigkeit auch noch andere gewerbliche Tätigkeiten ausüben und deshalb gewerbesteuerpflichtig werden. Die Gewerbesteuerpflicht erstreckt sich im Fall eines Einzelunternehmens ausschließlich auf die gewerbliche Tätigkeit, so dass die reine vermögensverwaltende Tätigkeit nicht der Gewerbesteuer unterliegt.⁵

¹ Vgl. *Gosch*, in: Blümich (Loseblatt), GewStG, § 9 Rz. 36.

² Vgl. *Lenski/Steinberg* (Loseblatt). Band 2: §§ 4-37 GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 90, welche auch von einer Befreiungsvorschrift sprechen.

³ Vgl. *Gosch*, in: Blümich (Loseblatt), GewStG, § 9 Rz. 45.

⁴ Vgl. *Obermeier, Arnold*, in: Blümich, Walter: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 70. Ergänzungslieferung, Mai 2001. Band 4: Körperschaftsteuergesetz, Einkommensteuergesetz, GewStG, § 2 Rz. 400.

⁵ Vgl. *ebenda*, § 2 Rz. 437.

Ausschließlich in dem Fall, dass beide Tätigkeiten sich bedingen, z.B. bei der Vermietung von Zimmern mit Frühstück, ist die gesamte Tätigkeit als gewerblich zu beurteilen. In diesem Fall ist allerdings für die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kein Raum.¹ Sofern eine Personen- oder Kapitalgesellschaft jedoch einerseits vermögensverwaltende und andererseits gewerbliche Tätigkeiten ausübt, sind diese einheitlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.² Damit kommt auch bei diesen Unternehmen die erweiterte Kürzungsvorschrift nicht zur Anwendung, wenn neben der Vermögensverwaltung von eigenem Grundbesitz andere schädliche gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt werden, die nicht ausdrücklich im Gesetz zugelassen sind.³ Insofern ist die Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließlich für vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften relevant, die kraft Rechtsform der Gewerbesteuer gemäß § 2 Abs. 2 GewStG unterliegen.

Es ist jedoch nicht zu begründen, warum ausschließlich für grundbesitzverwaltende Kapitalgesellschaften eine Kürzungsvorschrift existiert. Für ausschließlich Kapitalvermögen verwaltende Kapitalgesellschaften existiert eine gewerbesteuerliche Kürzungsmöglichkeit jedenfalls nicht. Es bleibt somit festzustellen, dass die Vorschrift in Detailfragen wenig überzeugt und auch gegen das **Leistungsfähigkeitsprinzip** und den **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit** im Steuerrecht verstößt.⁴ Daneben ist zu bemerken, dass diese Vorschrift auch nicht entscheidungsneutral ist. Durch die einseitige Privilegierung grundbesitzverwaltender Kapitalgesellschaften wird daher auch die **Branchenneutralität der Besteuerung** verletzt.

¹ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1, Rz. 136-143.

² Vgl. *Obermeier*, in: Blümich (Loseblatt), GewStG, § 2 Rz. 441, 447.

³ Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1 Rz. 117.

⁴ Die Ausführungen zur Grundsteuer als Kostensteuer bei der einfachen Kürzung gelten gleichermaßen.

II. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Substanzsteuerrecht¹

1. Die Bedarfsbewertung als *lex imperfecta* der Grundbesitzbewertung im Erbschaftsteuerrecht

Die Erbschaftsteuer führt zu einem Einschnitt in das Eigentum des Steuerpflichtigen (Art. 14 GG) und bedarf damit, wie alle anderen Steuerarten auch, einer finanzwissenschaftlichen Rechtfertigung. Aus Sicht der Besonderen Steuerrechtfertigungstheorie² ist die Erhebung einer Erbschaftsteuer als sog. Bereicherungssteuer mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu begründen und daher mit dem Prinzip der Gerechtigkeit vereinbar.³

Es stellt sich aber die Frage, ob die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen und der Tarife für die Erbschaftsteuer mit der Steuerbemessungstheorie übereinstimmen.⁴ Die Bemessungsgrundlage einer Steuer ist grundsätzlich davon abhängig, welche Funktion sie zu erfüllen hat.⁵ Die Erbschaftsteuer besteuert anders als die Einkommensteuer kein am Markt erzielttes Einkommen, sondern den reinen Übergang von Vermögen des Erblassers auf den Erben.⁶

Grundlegender Bewertungsmaßstab des Erbschaftsteuerrechts ist der gemeine Wert (§ 12 ErbStG i.V.m. § 9 BewG). Für Grundbesitz gelten aber **Sonderregeln**. Für diesen werden in Abhängigkeit von der Bebauung und der Nutzung die Grundbesitzwerte (§ 138 Abs. 1 BewG) oder die Steuerbilanzwerte (§ 109 Abs. 1 BewG) angesetzt. Daneben bestehen Zu- und Abschläge für Grundbesitz. *A priori* kann damit bereits ein Verstoß gegen den **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteue-**

¹ Im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre werden zu den Substanzsteuern neben der Grundsteuer auch die Erbschaft- und Schenkungsteuer gezählt. Dieser Systematik wird im weiteren Verlauf der Untersuchung gefolgt. Vgl. *Rose, Gerd*: Betrieb und Steuern. Drittes Buch: Die Substanzsteuern. 10., vollständig überarb. Aufl., Wiesbaden 1997, S. 17 und *Schult, Eberhard*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3., aktualisierte Aufl., München/Wien/Oldenbourg 1998, S. 28.

² Vgl. zum Begriff: S. 29.

³ Vgl. *Seer, Roman*: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, S. 283-298, S. 284-285.

⁴ Vgl. zum Begriff: S. 57.

⁵ Vgl. *Hensel (1986)*, S. 82-83; *Massanet/Reixach*, in: CDFI LXXVIa (1991), S. 90-94, S. 108-111.

⁶ Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang (1998)*, § 8: Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, Rz. 40-41.

ung festgestellt werden, sofern die Sonder-Bewertungsvorschriften nicht z.B. durch den **Grundsatz der administrativen Effizienz** gerechtfertigt werden kann. Insgesamt können die geltenden Bewertungsvorschriften für Grundbesitz bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer aus folgenden Gründen wenig überzeugen:

Als Substanzsteuer ist die Erbschaftsteuer vom Erben aus der Substanz aufzubringen und **nicht** wie bei der Grundsteuer aus dem **Sollertrag**,¹ so dass der Verkehrswert des Erwerbs eine sachgerechte Bemessungsgrundlage darstellt, da er den Wert der Bereicherung zutreffend erfasst.² Insoweit ist zu prüfen, ob die geltenden Vorschriften dieser Rahmenbedingung für die Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes erfüllen.

Unbebaute Grundstücke werden nach § 145 Abs. 1 BewG mit 80% des Bodenrichtwertes angesetzt. Die Bodenrichtwerte wurden von den Gutachterausschüssen der Gemeinden zum 1. Januar 1996 flächendeckend festgestellt und bilden den durchschnittlichen Quadratmeterpreis von unbebauten Grundstücken mit vergleichbaren Lage- und Nutzungsverhältnissen ab.³ Durch den 20%-igen Abschlag sollen laut Regierungsbegründung Bewertungsunsicherheiten und andere wertmindernde Umstände berücksichtigt werden,⁴ so dass es sich dabei um den Erlass typisierender Regelungen handelt. Diese Typisierung ist aus steuerwissenschaftlicher Sicht dann nicht zu beanstanden, wenn die Differenzen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen materiell nicht groß sind (oder werden) und zweitens durch die Typisierung einer Vielzahl von Fällen die Praktikabilität der Besteuerung (**administrative Effizienz**) erhöht wird.⁵ Seer ist zuzustimmen, dass die Bewertung von Grundstücken nicht derart eindeutig und objektiv möglich ist wie die Bewertung von Kapitalvermögen, für

¹ Vgl. *Oberhauser, Alois*: Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II: Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen, hrsg. v. Fritz Neumark. Tübingen 1980, S. 487-508, S. 488.

² Vgl. *Seer (1997)*, S. 287 m.w.N.

³ Vgl. § 196 Abs. 1 BauGB und *Battis, Ulrich/Krautzberger, Michael/Löhr, Ralf-Peter*: Baugesetzbuch: BauGB, München 1999, § 196, Anm. 1-7.

⁴ Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 11. Juni 1996: Entwurf eines Jahressteuergesetzes, BT-Drs 13/4839, S. 1-93, S. 50 (§ 146 BewG).

⁵ Vgl. *Birk, Dieter*: Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. 2. Aufl., München 1994, S. 43.

das ein Nenn- oder Kurswert existiert.¹ Es ist auch folgerichtig, dass daher der Verkehrswert nicht als punktgenaue Größe aufgefasst werden darf und dementsprechend Bewertungsverfahren für Grundbesitz vornehmlich daran zu messen sind, dass die Differenzen zum Kapitalvermögen und innerhalb des Grundvermögens nicht willkürlich groß werden.²

Der Bewertungsabschlag von 20% ist jedoch eine willkürliche Größe, was bereits dadurch deutlich wird, dass ursprünglich 30% vorgesehen waren.³ Daneben sollen insbesondere Faktoren, wie Zuschnitt des Grundstücks, Ecklage und Beschaffenheit des Baugrundes, nicht bei der Ermittlung des Verkehrswertes berücksichtigt werden,⁴ obwohl diese Faktoren den Verkehrswert eines Grundstücks nicht unwesentlich beeinflussen.⁵ Andere wertmindernde Faktoren, wie Staub- und Lärmbelästigung sowie Altlasten, sollen hingegen durch den 20%-igen Abschlag berücksichtigt werden.⁶

Insgesamt folgt somit das Gesetz keiner eindeutigen Richtschnur, welche Faktoren berücksichtigt werden sollen und welche nicht. Daneben besteht für den Steuerpflichtigen bei **unbebauten Grundstücken** gemäß § 145 Abs. 3 Satz 3 BewG die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen, so dass der pauschale 20%-ige Abschlag auf den Verkehrswert im Ergebnis zu einer **Freistellung** von 20% der Bemessungsgrundlage und somit nur zu einer Steuer auf 80% des geerbten bzw. geschenkten Grundbesitzes führt. Grundbesitz ist damit gegenüber anderen Vermögensarten nicht unwesentlich privilegiert, so dass der **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit** verletzt wird. Die Regelung kann somit in Teilbereichen als nicht verfassungskonform bezeichnet werden, **obwohl** die Möglichkeit zum Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes besteht.⁷ Die Verfassungswidrigkeit kann in der ungleichen Gewährung steuerlicher Bewertungsabschläge gesehen werden, die bei Kapitalvermögen nicht im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vorgesehen sind.

¹ Vgl. *Seer (1997)*, S. 289.

² Vgl. *Jakob (1993)*, S. 126.

³ Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 11. Juni 1996: Entwurf eines Jahressteuergesetzes, BT-Drs 13/4839, S. 1-93, S. 50 (§ 146 BewG).

⁴ Vgl. R 162 ErbStR.

⁵ Vgl. *Falk (2000)*, S. 156-157 (Bewertungsmethoden/Bewertungsverfahren).

⁶ Vgl. R 162 ErbStR.

⁷ A.A.: *Seer (1997)*, S. 289.

Der Wert **bebauter Grundstücke** wird gemäß § 146 BewG nach dem Ertragswertverfahren bestimmt. Hierbei wird der Durchschnitt der Miete der letzten drei Jahre mit einem Vervielfältiger von 12,5 multipliziert.¹ Von dem so ermittelten Wert sind für jedes Jahr, das seit Bezugsfertigkeit vollendet wurde, 0,5%, maximal jedoch 25% abzuziehen.² Der sich ergebende Wert wird bei Ein- und Zweifamilienhäusern gemäß § 146 Abs. 5 BewG um 20% erhöht. Gegen die Anwendung eines Ertragswertverfahrens zur Bewertung einer Vermögensart spricht grundsätzlich nichts. Aus den folgenden Gründen sind die geltenden Bewertungsvorschriften jedoch reformbedürftig.

Unabhängig von der Lage, der Gebäudeart und der Nutzung wird ein einheitlicher Vervielfältiger von 12,5 auf die Jahres-Nettokaltmiete angewendet. Durch diese undifferenzierte Bewertungsvorschrift werden erstens die Werte der bebauten Grundstücke untereinander verzerrt und zweitens die Erkenntnisse aller anerkannten Bewertungsverfahren für Grundbesitz missachtet. *Seer* weist darauf hin, dass selbst die überschlägigen Verfahren der Grundstücksmakler zu sachgerechteren Werten kommen als das in § 146 Abs. 2 BewG geregelte Verfahren.³

Der Vervielfältiger von 12,5 ist in mehreren Schritten ermittelt worden. Ausgehend von einer **durchschnittlichen Verzinsung einer Kapitalanlage mit 5%**, was einem Vervielfältiger von 20 entspricht, wurden mehrere Abschläge ermittelt.⁴ Im einzelnen wurde ein Abschlag von 15% für Instandhaltung, 10% für eine begrenzte Nutzungsdauer, 10% für Bewertungsrisiken und 5% für die Gemeinwohlbindung vorgenommen.⁵ Im Ergebnis hat sich ein Faktor von 12 ergeben,⁶ der im endgültigen Gesetz stillschweigend auf 12,5 erhöht wurde, wodurch sich die gesetzgeberische Willkür des Vervielfältigers zeigt.⁷

¹ Vgl. § 146 Abs. 2 BewG.

² Vgl. § 146 Abs. 4 BewG.

³ Vgl. *Seer (1997)*, S. 290.

⁴ Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 11. Juni 1996: Entwurf eines Jahressteuergesetzes, BT-Drs 13/4839, S. 1-93, S. 40 (§ 146 Abs. 2 BewG).

⁵ Vgl. *Seer (1997)*, S. 290.

⁶ Nach Abzug der pauschalen Abschläge von insgesamt 40%, d.h. 8, vom Faktor 20, errechnet sich ein Vervielfältiger von 12.

⁷ Vgl. *Seer (1997)*, S. 290.

Der Vervielfältiger trägt damit nicht den realen Verhältnissen Rechnung, führt zu Verzerrungen innerhalb der Vermögensart Grundbesitz und zwischen Grundbesitz und dem übrigen Vermögen. Hierin liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz von Art. 3 Abs. 1 GG vor und damit gegen ein fundamentales Besteuerungsprinzip (**Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit**). Aus diesen Gründen kann die typisierende Betrachtungsweise (sog. Vereinfachungszwecknorm) des § 146 Abs. 2 BewG nicht gerechtfertigt werden, da eine Typisierung nur zulässig ist, wenn dadurch der Gleichheitssatz nicht verletzt wird bzw. durch die Typisierung keine wesentlichen Nachteile entstehen und die Benachteiligung nur eine geringe Anzahl von Steuerpflichtigen trifft.¹ Die Werte, die durch das in § 146 Abs. 2 BewG normierte Verfahren ermittelt werden, stimmen mit den realen Wertverhältnissen kaum überein,² so dass es als sachlich verfehlt eingestuft werden kann.³

Ein weiterer Kritikpunkt des Ertragswertverfahrens sind die **Alterswertabschläge** nach § 146 Abs. 4 BewG. Zunächst beziehen sich die Abschläge nicht nur auf den Gebäudeanteil, sondern auch auf den Anteil des Grund und Bodens,⁴ der implizit in der Nettokaltmiete enthalten ist. Da sich der Grund und Boden nicht abnutzt, führt der Alterswertabschlag bereits aus diesem Grunde zu Werten, die mit den Verkehrswerten wenig gemein haben. Weiterhin muss festgestellt werden, dass Alterswertabschläge grundsätzlich Element eines Substanzwertverfahrens und nicht Element eines Ertragswertverfahrens sind.⁵ Beim Substanzwertverfahren ist es sachgerecht, ausgehend vom Wiederbeschaffungswert Alterswertabschläge vorzunehmen, um das

¹ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 350, 356-357.

² Vgl. z.B. *Troll, Max*, in: *Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc*: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Februar 2001, Einführung, S. 20.

³ Vgl. *Seer (1997)*, S. 290, S. 298.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 290.

⁵ Vgl. z.B. *Simon, Jürgen*, in: *Simon, Jürgen/Cors, Klaus/Troll, Max* (Hrsg.): Handbuch der Grundstückswertermittlung. 4., völlig neu bearb. Aufl., München 1997, B. 4., Anm. 1-3.

Wirtschaftsgut an die tatsächliche Altersstruktur anzupassen. Beim Ertragswertverfahren ist diese Vorgehensweise jedoch systemwidrig, da das Alter eines Gebäudes bereits in der Verzinsung der Immobilieninvestition, d.h. in der Miete enthalten ist bzw. diese bereits gemindert hat. Die Berücksichtigung eines Alterswertabschlags auf die Bemessungsgrundlage führt daher zu einer **doppelten Berücksichtigung des Alters** und somit zu einer erhöhten Privilegierung alter Gebäude. Auch unter der Annahme, dass stetig Instandhaltungen vorgenommen werden und sich somit der Nutzungswert und damit die Rendite des bebauten Grundstücks nicht ändern, führt dieser Umstand gleichwohl zu einer doppelten Berücksichtigung der Altersstruktur. Einerseits führte der Abzug des Instandhaltungsaufwands von 15% der Nettokaltmiete zu einer Verringerung des Vervielfältigers und zweitens führen die Alterswertabschläge nochmals zu einer Verringerung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.¹ Vor diesem Hintergrund gänzlich unklar ist der Umstand, warum der Vervielfältiger um 10% für die begrenzte Nutzungsdauer eines Gebäudes gekürzt wurde, obwohl das Alter des Gebäudeanteils und des Anteils des Grund und Bodens mit 0,5% pro Jahr berücksichtigt wird und der Steuerpflichtige gemäß § 146 Abs. 7 BewG ferner die Möglichkeit hat, einen niedrigeren Verkehrswert nachzuweisen.

Insgesamt muss die Bewertung **bebauter Grundstücke** gemäß § 146 BewG als nicht sachgerecht und mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien nicht vereinbar klassifiziert werden. Die Vorschrift ist zudem verfassungsrechtlich bedenklich.²

Für Grundstücke, die nicht vermietet werden und für die auch keine Vergleichsmiete ermittelt werden kann, ist gemäß § 147 BewG ein **vereinfachtes Sachwertverfahren** anzuwenden. Danach ist der Wert des Grund und Bodens nach § 147 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 145 BewG unter Berücksichtigung eines 30%-igen Abschlags zu bewerten. Der Wert des Gebäudes ist gemäß § 147 Abs. 2 Satz 2 BewG mit den **ertragsteuerlichen Werten** (Steuerbilanzwerte) anzusetzen. Da sich die Bewertung des Bodenanteils nach den Vorschriften des § 145 BewG richtet, wird auf die normative Analyse zu den unbebauten Grundstücken verwiesen.

¹ Vgl. Seer (1997), S. 290.

² Vgl. *ebenda*.

Die Bereicherung drückt sich bei der Erbschaftsteuer grundsätzlich im Wert des erbten Vermögens zum Besteuerungszeitpunkt aus.¹ Insofern sind zeitnahe Werte als Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer zu verwenden. Ein ertragsteuerlicher Wert hingegen, der als vergangenheitsorientierter Wert keine Wertsteigerungen abbildet, da er einen Nominalwert verkörpert,² vermag wenig als sachgerechte Bemessungsgrundlage zu überzeugen. Daneben wird dieser Wert stark von ertragsteuerlichen Abschreibungsvorschriften beeinflusst, die erstens nicht die reale Wertminderung abbilden und zweitens häufig von wirtschaftspolitischen Vorstellungen getragen sind.³ Die Verwendung von ertragsteuerlichen Werten, die durch erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen gemindert werden, führt zu einer einkommensteuerlich intendierten, jedoch erbschaftsteuerlich nicht zu rechtfertigenden Privilegierung des Grundbesitzes. Die so ermittelten Werte bilden ertragsteuerliche Größen ab, die jedoch aufgrund unterschiedlicher Abschreibungssätze einerseits zu einer Verzerrung der Werte des Grundbesitzes untereinander, andererseits zu einer Privilegierung gegenüber anderen Vermögensarten führen. Diese Werte ermöglichen damit keine realitätsnahe Bewertung des Grundbesitzes.⁴ Insbesondere findet sich auch ein Widerspruch zum neuen Ertragswertverfahren des § 146 BewG, da die Bewertung nach § 147 BewG aufgrund der Verwendung ertragsteuerlicher Werte c.p. fast immer eine niedrigere Bemessungsgrundlage als nach dem Ertragswertverfahren ergibt.

Als Zwischenergebnis ist zur Bedarfsbewertung festzustellen, dass die intendierte typisierende Betrachtungsweise, durch die das Bewertungsverfahren in weiten Teilen getragen wird, bei unbebauten Grundstücken Relikte der als verfassungswidrig erklärten Einheitsbewertung zeigt.⁵ Die Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke zeigen kein einheitliches Bild und überzeugen weder bei der Anwendung des Vielfältigers, der Bewertungsabschläge noch der ertragsteuerlichen Ansätze. Die un-

¹ Vgl. *Tipke* (1993), S. 753.

² Vgl. zum Nominalwertprinzip z.B.: *Weber-Grellet, Heinrich*, in: Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz, Kommentar. 20., neu bearb. Aufl., München 2001, § 5 Anm. 82.

³ Vgl. *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 7 Anm. 6, 9-10.

⁴ *Seer* (1997), S. 291, spricht sogar von einem „Zufallsverfahren“.

⁵ Vgl. *Thiel, Jochen*: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, S. 64-69, S. 66.

klare Bedarfsbewertung verstößt damit gegen den **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung**.

Auch die Forderung, dass die Bemessungsgrundlagen für Grundbesitz und das übrige Vermögen nicht wesentlich voneinander abweichen dürfen, kann durch die geltenden Bewertungsvorschriften nur unzureichend erfüllt werden, da Bewertungsstichtag für die Wertfeststellung des Grundbesitzes der 1. Januar 1996 ist. Diese Wertverhältnisse gelten bis zum 31. Dezember 2006 unverändert fort.¹ Die Unterbewertung des Grundbesitzes anhand von Einheitswerten führte aber gerade zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995, das die einheitswertabhängige Besteuerung als verfassungswidrig erklärt hatte.²

Die geänderte Grundbesitzbewertung **ohne Einheitswerte** führt damit aber zu einer Bemessungsgrundlage, die bis zu **elf Jahre** vom Besteuerungszeitpunkt zurückliegt und es ist fraglich, ob der Gesetzgeber zum 1. Januar 2007 neue Grundbesitzwerte feststellen lässt, da die geltenden Bewertungsintervalle für die Bedarfsbewertung bereits einmal nicht eingehalten wurden. Diese vergangenheitsorientierte Bewertung des Grundbesitzes führt folglich zu Bemessungsgrundlagen, die verglichen mit dem übrigen Vermögen zu gering sind.

Auch nach der Reform der Grundbesitzbewertung sind die Vorschriften nur auf inländischen Grundbesitz anzuwenden. **Ausländischer Grundbesitz** wird weiterhin mit dem **gemeinen Wert** (§ 12 ErbStG i.V.m. § 9 BewG) bewertet. Zu Zeiten der Einheitsbewertung war dieser Umstand zumindest aus Praktikabilitätsgesichtspunkten zu rechtfertigen, da ansonsten die Einheitsbewertung auf alle ausländischen Staaten hätte ausgeweitet werden müssen. Bei einer Bewertung aber, die als Bedarfsbe-

¹ Hinsichtlich des wirtschaftlichen Zustands des Grundbesitzes und damit der Zuordnung zu einem Bodenrichtwert sind jedoch die Verhältnisse zum Besteuerungsstichtag maßgebend. Vgl. *Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen*: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 41. Ergänzungslieferung, Juni 2001, § 12 Rz. 273.2. Vgl. zur Verlängerung der Grundbesitzwerte über den 31. Dezember 2001 hinaus: Gesetz des Deutschen Bundestages: Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BR-Drs. 821/01, S. 1.

² Vgl. Beschluss d. BVerfG v. 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671.

wertung ausgelegt ist, kann dieses Argument wenig überzeugen. Die Bewertungsvorschriften *de lege lata* könnten im Bedarfsfall für bebaute und unbebaute Grundstücke ohne Schwierigkeiten auf ausländischen Grundbesitz angewendet werden. Die entsprechenden Werte könnten von ausländischen Grundstückssachverständigen, Liegenschaftsämtern oder Lagefinanzämtern ermittelt werden.¹ Ein größerer Aufwand als bei der Bewertung des Grundbesitzes anhand des gemeinen Werts wäre damit jedenfalls nicht verbunden. Die geltende Bewertung führt daher immer noch zu einer Diskriminierung ausländischen Grundbesitzes. Ferner ist § 13a ErbStG für ausländischen Grundbesitz nicht anwendbar. Es ist jedoch nur der Grundbesitz nicht begünstigt, der zu einer ausländischen Betriebsstätte, einer ausländischen Personengesellschaft oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehört.² Die Beschränkung der Begünstigungsvorschrift des § 13a ErbStG ist somit in Teilen europarechtswidrig, da ausländischer Grundbesitz von dieser Vorschrift ausdrücklich ausgeschlossen ist.³ Hinsichtlich des ausländischen Grundbesitzes ist damit der **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung** verletzt. Fraglich ist insbesondere, ob die geltende Bewertung nicht gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 25 EG-V verstößt.

Positiv fällt jedoch das Erhebungsverfahren auf. Anders als bei den Ertragsteuern sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer anderen Personen erhebliche Anzeigepflichten auferlegt.⁴ Bei den anzeigepflichtigen Personen handelt es sich um Vermögensverwaltungen und Versicherungen sowie um Gerichte, Behörden und Notare. Da bei Grundbesitz regelmäßig eine Änderung des Grundbuchs und eine notarielle Beurkundung zum sachenrechtlichen Übergang des Grund und Bodens erforderlich ist, sind somit wenigstens ein Notar und eine Behörde, hier das Amtsgericht, als anzeigepflichtige Personen beteiligt, so dass die Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer vergleichsweise sicher ist und damit auch – insoweit – gegen den

¹ Diese Notwendigkeit ergibt sich ohnehin nur, wenn es sich um unbebaute Grundstücke oder um nicht vermietete bebaute Grundstücke handelt, da ansonsten eine tatsächlich gezahlte Miete vorliegt, die nur mit dem Vervielfältiger von 12,5 multipliziert werden muss.

² Vgl. Piltz (1998), S. 48.

³ Vgl. Dautzenberg/Brüggemann (1997), S. 123-133; Jülicher, Marc, in: Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Februar 2001, § 13a, Tz. 134 und R 51 Abs. 4 ErbStR.

⁴ Vgl. §§ 33, 34 ErbStG.

kungsteuer vergleichsweise sicher ist und damit auch – insoweit – gegen den **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** entspricht.

2. Unzureichende Rechtfertigungsversuche für die Erhebung einer Grundsteuer und Unzulänglichkeiten bei deren Ausgestaltung

Die Grundsteuer ist die z.Zt. einzige in Deutschland erhobene Substanzsteuer. Da eine allgemeine oder private Vermögensteuer nicht erhoben wird, ist daher **ausschließlich das Grundvermögen substanzsteuerlich belastet**. Insoweit unterstellt die Erhebung der Grundsteuer bei Fehlen einer allgemeinen Vermögensteuer eine höhere Ertragskraft des Grundbesitzes im Vergleich zu anderen Vermögensarten, was eindeutig nicht der Fall ist.¹ Die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen wird nicht dadurch erhöht, dass er über Grundbesitz verfügt, so dass die Erhebung der Grundsteuer auch gegen den **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung** sowie das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verstößt und demnach nicht mit den systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts übereinstimmt. Abzüge von der Bemessungsgrundlage, d.h. vom Einheitswert, wie Schulden, die mit dem Grundstück zusammenhängen, sind nicht möglich, so dass die Grundsteuer damit einer „rohen Merkmalsbesteuerung“ folgt.²

Die Erhebung der Grundsteuer wird vielfach damit gerechtfertigt, dass diese Steuer eine Gegenleistung für die Leistungen der Gemeinde gegenüber den Steuerpflichtigen ist, die über Grundbesitz verfügen (Äquivalenzprinzip).³ Dies trifft aber nicht zu, da die Leistungen der Gemeinde bereits durch Beiträge und Gebühren abgegolten sind.⁴ Ferner ist es bemerkenswert, eine Steuer als Gegenleistung für eine besondere Leistung zu rechtfertigen, da diese Auffassung im Widerspruch zur abgabenrechtlichen Definition von Steuern in § 3 Abs. 1 Satz 1 AO steht.⁵

¹ Vgl. Borell, Rolf/Schemmel, Lothar: Zur Reform der Gemeindesteuern. Heft 31 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 1979, S. 38 (26), S. 40-43.

² Tipke (1993), S. 817.

³ Vgl. Seer, Roman, in: Tipke/Lang (1998), § 13: Bewertungsgesetzabhängige Steuerarten, Rz. 202.

⁴ Vgl. Tipke (1993), S. 817-818.

⁵ Vgl. auch: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur Abgabenordnung 1977 und Finanzgerichtsordnung (ohne Steuerstrafrecht). Köln (Loseblatt), Stand: 94. Ergänzungslieferung, März 2001, § 3 Tz. 18-27.

Die Grundsteuer kann auch nicht damit begründet werden, dass ihre Bemessungsgrundlage nicht die realen Wertverhältnisse widerspiegelt und folglich zu einer unterproportionalen Belastung führt, da eine Steuer nicht durch ihre geringe Belastungswirkung gerechtfertigt werden kann.¹

Sofern es sich um vermieteten Grundbesitz handelt und die Grundsteuer auf die Mieter überwälzt wird, belastet die Grundsteuer überdies das **Existenzminimum der Mieter** und nicht die Einkünfte des Vermieters. Ob aus diesem Umstand jedoch eine grundsteuerliche Befreiungsvorschrift, wie die umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 lit. a. UStG abgeleitet werden kann,² wird bei der kritischen Analyse der in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten vorgefundenen Vorschriften zur Grundbesitzbewertung und –besteuerung diskutiert.³

Da die Grundsteuer nicht mit dem Äquivalenzprinzip zu rechtfertigen ist, kann auch die Streuung der Grundsteuersätze nicht überzeugen, da vergleichbare Grundstücke einer unterschiedlichen Steuerbelastung unterliegen.⁴ Dadurch wird das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verletzt. Ferner wird dadurch die **Standortneutralität der Besteuerung** beeinträchtigt.

Positiv ist nur festzustellen, dass die Erhebung der Grundsteuer sehr sicher ist, da sie von Amts wegen aufgrund der bei den Amtsgerichten geführten Grundbücher und der Anwendung von Einheitswerten festgesetzt wird.

¹ Vgl. *Tipke* (1993), S. 942.

² So *ebenda*, S. 814-815.

³ Vgl. ab S. 352.

⁴ Vgl. *Borell/Schemmel* (1979), S. 38.

III. Kritische Analyse der Unzulänglichkeiten im Verkehrsteuerrecht

1. Kritische Würdigung der gegenwärtigen umsatzsteuerlichen Erfassung von Grundstücksumsätzen und der gewährten Optionsmöglichkeiten

Die Umsatzsteuer kann als Einkommenverwendungssteuer durch **Leistungsfähigkeitsprinzip** gerechtfertigt werden.¹ Auch die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, d.h. das Entgelt (§ 10 UStG), ist mit dem Grundsatz der Gerechtigkeit vereinbar, da sich die Leistungsfähigkeit grundsätzlich darin ausdrückt, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten.²

Gemäß § 4 Nr. 12 lit. a UStG werden jedoch alle **Vermietungs- und Verpachtungsumsätze** von der Umsatzsteuer ohne Rücksicht darauf befreit, ob der Grundbesitz zu Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer vermietet wird. Da die Steuerfreiheit der Vermietungsumsätze beim Vermieter insoweit den Vorsteuerabzug ausschließt, sind die entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig und führen demnach im ersten Schritt zu einer Belastung des Vermieters.³ Unter Berücksichtigung der vollständigen Überwälzbarkeit dieses Kostenbestandteils der Miete auf die Mieter führt die Umsatzsteuerbefreiung im Ergebnis jedoch zu einer Erhöhung des Mietzinses.⁴ Da die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer den Endverbraucher und nicht die Unternehmen belasten soll, ist in § 9 Abs. 1 UStG die Option geschaffen, die Vermietungsumsätze als steuerpflichtig zu behandeln, sofern es sich beim Mieter um einen **Unternehmer** handelt, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁵

Sofern ein **Gewerbetreibender** Geschäfts- oder Produktionsräume mietet, handelt es sich dabei um eine notwendige Betriebsgrundlage. Diese Betriebsgrundlage lässt sich

¹ Vgl. *Baur, Ulrich*: Steuersystematisches Postulat und steuertechnische Möglichkeit der Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer. Diss. Köln 1974, S. 132, S. 44, S. 38-39.

² Vgl. *Tipke (1993)*, S. 931.

³ Vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

⁴ Vgl. *Johns, Torsten*: Probleme einer Anpassung der deutschen Grunderwerbsbesteuerung an künftige EG-Richtlinien. Diss. Hamburg 1992, S. 71-72 mit Zahlenbeispiel (S. 72).

⁵ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 899.

jedoch betriebswirtschaftlich nicht von anderen **Betriebsmitteln** (Maschinen, maschinelle Anlagen, Werkzeuge) trennen.¹ Insbesondere handelt es sich bei diesen Betriebsmitteln um betriebliche Produktionsfaktoren, die zu einer Wertschöpfung im Unternehmen beitragen. Aus diesen Gründen ist somit eine Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung von gewerblichen Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen zu fordern, da diese vom Charakter der Umsatzsteuer erfasst werden.² Die derzeitige steuerliche Behandlung führt letztlich auch zu einem Verstoß gegen die **Branchenneutralität der Besteuerung**.

Die Steuerfreiheit von **Vermietungsumsätzen bei Wohnzwecken** wird letztlich immer mit der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums gerechtfertigt.³ Hiergegen könnte eingewendet werden, dass andere Gütern, die zum Existenzminimum gehören, wie Ernährung und Kleidung. Nahrungsmittel nicht gemäß § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, sondern u.U. einem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG unterliegen.⁴ Kleidung ist weder steuerbefreit noch in der Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände zu § 12 Abs. 2 UStG enthalten. Grundbesitz ist damit gegenüber anderen Wirtschaftsgütern bevorzugt, wodurch der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt wird. Ferner ist mit *Tipke* festzustellen, dass das Existenzminimum bei der Einkommensteuer bereits durch den Grundfreibetrag, bestimmte Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt ist und die Freistellung des Existenzminimums im Einkommen- und Umsatzsteuerrecht zu wenig aufeinander abgestimmt ist.⁵ Aus diesen fehlenden Befreiungsvorschriften für andere Güter jedoch eine Umsatzsteuerpflicht für private Wohnumsätze zu fordern, wäre jedoch ein Schritt in die falsche Richtung. Gegen eine Besteuerung von nicht-gewerblichen Vermietungsumsätzen spricht auch, dass durch diese „sons-

¹ Gl.A. *ebenda*, S. 943.

² Vgl. zum Wesen der Umsatzsteuer: *Stadie, Holger*, in: Rau, Günter/Dürrewächter, Erich/Flick, Hans u.a. (Hrsg.): Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Bd. I: Texte, EG-RL, UStG (BinnM), Einf., §§ 1-1c. Köln (Loseblatt), Einf., Rn. 130, 124, 50-91.

³ Vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 30. März 1967 über den von den Fraktionen der CDU/CSU, FDP eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), abgedruckt in: Plückebaum, Konrad/Malitzky, Heinz: Umsatzsteuergesetz [Kommentar]. Bd. I/2. Köln u.a. (Loseblatt), Gesetzesmaterialien zum Umsatzsteuergesetz, D 20, S. 7-8.

⁴ Vgl. die Anlage „Liste der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Gegenstände“ zu § 12 Abs. 2 UStG.

⁵ Vgl. *Tipke* (1993), S. 925-928 [S. 925-926].

tige Leistung“ des Vermieters keine Wertschöpfung beim Mieter der Wohnung erzielt wird.

Da die Steuerfreiheit der Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, beim Verkäufer erstens den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Leistungen im Zusammenhang mit der **Grundstücksübertragung** gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausschließt und zweitens im Falle einer vorherigen umsatzsteuerpflichtigen Vermietung zu einer anteiligen Berichtigung der entsprechenden Vorsteuerbeträge gemäß § 15a UStG führt, können Unternehmer gemäß § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuerpflicht der Lieferung optieren, sofern die Lieferung an einen anderen Unternehmer erfolgt. Wird die Option nicht ausgeübt, führt dieser Umstand ähnlich wie die umsatzsteuerfreie Vermietung zu einer Endpreisverteuerung und einer Kumulativwirkung auf nachfolgenden Wertschöpfungsstufen.¹ Die Umsatzsteuerbefreiung von Grundstückslieferungen kann aus diesen Gründen nicht zu überzeugen.

§ 15a UStG trägt durch die explizite Normierung des **Berichtigungszeitraums für Vorsteuerbeträge** zu mehr Rechtssicherheit bei. Ohne diese Berichtigungsvorschrift könnten Steuerumgehungen nur über § 42 AO erfasst und Vorsteuerbeträge entsprechend berichtigt werden. Aus den folgenden Gründen ist die Vorschrift jedoch im Detail reformbedürftig.

Die Berichtigungsvorschrift führt bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu einer anteiligen Berichtigung der abgezogenen Vorsteuerbeträge, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nur ein Kalenderjahr betreffen, da die Gegenstände dauernd dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb zu dienen.² Die Vorschrift wird damit von der Vorstellung getragen, dass Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung bzw. Herstellung von Gegenständen des Anlagevermögens entfallen, zwar in dem Erhebungszeitraum umsatzsteuerrechtlich gemäß § 16 Abs. 2 UStG abgezogen werden können, in dem die Leistung erbracht wurde, jedoch wirtschaftlich mehrere Ver-

¹ Vgl. *Johns (1992)*, S. 74-77.

² Gemäß R 214 Abs. 2 UStR ist § 15a UStG nur auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzuwenden.

anlagungszeiträume betreffen.¹ Ferner liegt dem Berichtigungszeitraum des § 15a UStG offenbar die Vorstellung von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zugrunde, da in § 15a Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 UStG dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, eine **kürzere Verwendungsdauer** nachzuweisen. Dass Gebäude in der Regel eine längere Verwendungsdauer als andere Wirtschaftsgüter aufweisen, ist grundsätzlich bereits in § 15a UStG berücksichtigt, da für andere Wirtschaftsgüter ein Berichtigungszeitraum von lediglich fünf Jahren besteht. Wirtschaftlich betrachtet beziehen sich die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes auf dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** eines Gebäudes beträgt jedoch **mehr als zehn Jahre**, so dass die Berichtigungsvorschrift in dieser Hinsicht zu kurz greift.

Insgesamt entspricht diese Vorschrift nicht dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung**. Abschließend ist in diesem Zusammenhang negativ festzustellen, dass diese im Vergleich zur Erbschaftsteuer, der Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer vergleichsweise gering ist, da die Finanzbehörden in erster Linie auf die Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen müssen.

2. Unzulänglichkeiten im gegenwärtigen Grunderwerbsteuerrecht

Die Grunderwerbsteuer besteuert Grundstücksumsätze oder genauer die Lieferung von Grundstücken und die Erbringung von sonstigen Leistungen in Zusammenhang mit Grundstücksrechten.² Die Grunderwerbsteuer kann damit als **Sonderumsatzsteuer** auf Grundstücke bezeichnet werden.³ Grundsätzlich ist die Erhebung einer Grunderwerbsteuer als Einkommenverwendungssteuer aus fundamentalen Besteuerungsprinzipien, d.h. dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** zu rechtfertigen.⁴ Auch die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf Grundbesitz, der zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, ist mit den systemtragenden Prinzipien vereinbar, da das Wohnen zwar zum Existenzminimum gehört, jedoch nicht zwingend im eigenen Haus stattfinden

¹ Ähnlich Crezelius (1994), 430, Anm. 14.

² Vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG.

³ Vgl. Johns (1992), S. 135.

⁴ Vgl. Tipke (1993), S. 942, 945, 951.

muss.¹ Obwohl die Grunderwerbsteuer somit mit der Besonderen Steuerrechtfertigungstheorie² im allgemeinen vereinbar ist, ergeben sich dennoch folgende Fortentwicklungsmöglichkeiten.

Das heutige Grunderwerbsteuerrecht hat seine Wurzeln in der Urkunden- und Stempelsteuer; dies zeigt sich auch noch heute im enumerativen Katalog der grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgänge in § 1 GrEStG.³ Dieser Katalog listet die Vorgänge auf, die durch das Grunderwerbsteuergesetz erfasst werden. Aus Gründen der **administrativen Effizienz der Besteuerung** und im Hinblick auf mehr Transparenz im Steuerrecht ist zu fordern, diesen nicht lückenlosen Katalog z.B. in Anlehnung an den umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG fortzuentwickeln.⁴

Anders als das Umsatzsteuerrecht kennt das Grunderwerbsteuerrecht keinen Steuerabzug aus Vorumsätzen; insoweit weist das geltende Grunderwerbsteuerrecht Züge des Umsatzsteuerrechts vor 1968 (UStG 1951) auf,⁵ so dass bei mehrfacher Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgangs erneut Grunderwerbsteuer erhoben wird.⁶ Da diese Steuer bei jeder Veräußerung entsteht und als Kalkulationselement in den Preis des Grundstücks eingeht, wird es bei jedem Verkauf teurer. Dieser **Kumulativeffekt** führt bei Unternehmen wie Nichtunternehmen zu einer Wettbewerbsverzerrung und ist daher zu kritisieren. Daneben führt die Veräußerung des einen Grundstücks und die Anschaffung **eines anderen Grundstücks** zu einer insgesamt zweimaligen Grunderwerbsteuerbelastung, obwohl die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen **nicht** gesteigert wird. Da die Grunderwerbsteuer jedoch ausschließlich als Einkommenverwendungssteuer und Sonderumsatzsteuer zu rechtferti-

¹ Die Verfassungsmäßigkeit der Belastung von Gebrauchsvermögen mit Grunderwerbsteuer ist z.B. durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts v. 8. Januar 1999 (1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, S. 152-156) festgestellt worden.

² Vgl. zum Begriff: S. 29.

³ Vgl. zu der historischen Entwicklung der Urkunden- und Stempelsteuer zur heutigen Grunderwerbsteuer: *Baur (1974)*, S. 17-29.

⁴ Vgl. *Möllinger, Pius*: Nichtsteuerbare Vorgänge im Grunderwerbsteuerrecht, DVR 1970, S. 67-71.

⁵ Vgl. *Plückebaum/Malitzky (Loseblatt)*, Bd. II/1, Einl. B, Rz. 20-25.

⁶ Eine Doppelbelastung des Erwerbs eines Grundstücks mit der Erbschaft- oder Schenkungsteuer und der Umsatzsteuer ist jedoch ausgeschlossen, da diese Erwerbsvorgänge durch § 3 Nr. 2 und Nr. 3 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

gen ist, ist eine zweifache Belastung desselben Einkommens nicht haltbar.¹ Die beschriebene Kumulativwirkung bleibt auch nach Einführung des § 1 Abs. 6 S. 2 GrEStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bestehen. Ziel der Neuregelung ist die Vermeidung der doppelten oder mehrfachen grunderwerbsteuerlichen Belastung **desselben Grundstücks** durch **denselben Erwerber** bei Zusammentreffen der Ersatztatbestände in § 1 Abs. 2 (Verwertungsmöglichkeit) und § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung in einer Hand) mit dem Haupttatbestand in § 1 Abs. 1 GrEStG.² Die mehrfache Belastung verschiedener Grundstücke bei demselben Erwerber oder die Belastung desselben Grundstücks bei verschiedenen Erwerbern wird durch diese Vorschrift nicht erfasst.

Für Unternehmer besteht darüber hinaus eine Wechselwirkung zum Umsatzsteuerrecht, da Vorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, gemäß § 4 Nr. 9 lit. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Im Optionsfall (§ 9 Abs. 1 UStG) sind die Vorsteuerbeträge aus diesem Geschäft damit zwar abzugsfähig, andererseits rechnet die Hälfte der Grunderwerbsteuer zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (R 149 Abs. 7 S. 3 bis S. 5 UStR) und führt somit zu einer **mehrfachen Belastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer**, welche nicht mit dem Prinzip der Gerechtigkeit vereinbar ist. Einerseits wird getrennt voneinander Grunderwerb- und Umsatzsteuer erhoben, andererseits wird durch diese Hinzurechnungsvorschrift Umsatzsteuer von der Grunderwerbsteuer **und** umgekehrt erhoben. Dieser Umstand zeigt, dass die Grunderwerbsteuer zwar als Sonderumsatzsteuer vom Gesetzgeber angesehen wird, da eine Befreiungsvorschrift im Umsatzsteuerrecht geschaffen wurde, insgesamt aber die Umsatz- und Grunderwerbsteuer kaum aufeinander abgestimmt sind. Es bedarf insofern einer Anpassung beider Steuern im Hinblick auf die Vermeidung eines Kumulativeffekts und die Vermeidung des latenten Doppel- bzw. Mehrfachbelastungsproblems. Die logische Konsistenz und Widerspruchsfreiheit des Steuerrechts als Unterpunkt der **administrativen Effizienz** ist somit nicht gegeben. Insgesamt ist auch über eine Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuerrecht nachzudenken.³ Letzteres v.a. vor dem Hintergrund der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie zur

¹ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 944.

² Vgl. *Dietz/Foß/Weis (Loseblatt)*, § 1, Anm. 97-98.

³ *Baur (1974)*, S. 44 spricht sogar von einem steuersystematischen Postulat.

Umsatzsteuer, welche auch Grundstücksumsätze in das Umsatzsteuerrecht aufgenommen hat.¹

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung.² Ist jedoch eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln, bemisst sich die Steuer davon abweichend nach den **Grundbesitzwerten** i.S.d. § 138 Abs. 2 BewG. Wenn **keine Gegenleistung** vorliegt, ist die Erhebung einer Grunderwerbsteuer, die als Einkommenverwendungssteuer gerechtfertigt wurde, nicht zulässig.³ Da die Grunderwerbsteuer ferner als Sonderumsatzsteuer gerechtfertigt wurde, kann die Lieferung von Grundstücken nicht anders beurteilt werden als die Lieferung anderer Wirtschaftsgüter, da ansonsten der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt wird.⁴ Sofern im Umsatzsteuerrecht keine Gegenleistung vorliegt, ist das Umsatzgeschäft nicht umsatzsteuerbar, da es an dem Tatbestandsmerkmal des Entgelts mangelt.⁵ Für diese Ungleichbehandlung der Vermögensübertragung von Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern lassen sich auch in der Gesetzesbegründung keine Anhaltspunkte für dieses Vorgehen finden. Diese Regelung ist deshalb auch nach Auffassung von *Schaumburg* verfassungsrechtlich bedenklich.⁶

Auch **bei Umstrukturierungsmaßnahmen** werden die **Grundbesitzwerte** gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG i.V.m. § 138 Abs. 2 BewG angesetzt, ohne dass die geänderten Beteiligungsverhältnisse und damit die Einflussmöglichkeiten auf die Nutzung und Verwertung des Grundbesitzes näher betrachtet werden.⁷ Eine Ausgliederung führt damit zu einer Grunderwerbsteuer auf die Höhe der Grundbesitzwerte, obwohl sich die Beteiligungsverhältnisse wirtschaftlich betrachtet nicht geändert haben. Gleiches gilt für andere Reorganisationsvorgänge, bei denen die wirtschaftliche Zuordnung eines Grundstücks zu einer bestimmten Konzernspitze aufrechterhalten wird. Es handelt sich somit zwar um eine Änderung der rechtlichen Eigentumsver-

¹ Vgl. die Ausführungen ab S. 335.

² Vgl. § 8 Abs. 1 GrEStG.

³ Im Ergebnis zustimmend: *Fischer, Peter*, in: Boruttau (1997), Vorb., Anm. 93.

⁴ Vgl. *Schaumburg, Harald*: Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht. Berlin 1974, S. 81-84 (S. 83).

⁵ Vgl. *ebenda*, S. 85.

⁶ Vgl. *ebenda*, S. 83-84, S.86-87.

⁷ Vgl. *Sack, Hans-Joachim*, in: Boruttau (1997), § 9 Rn. 539.

hältnisse, nicht jedoch der wirtschaftlichen. Da das Grunderwerbsteuergesetz insbesondere bei der Einführung von § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG – **zu Lasten** des Steuerpflichtigen – von dem Gedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise getragen wurde,¹ ist es aus Gründen des einheitlichen Gesetzesvollzugs geboten, diese Richtschnur auch bei Regelungen **zugunsten** des Steuerpflichtigen nicht zu verlassen. Daneben handelt es sich bei Umstrukturierungsvorgängen von Unternehmensgruppen nicht um einen Rechtsvorgang mit Marktberührung, da das Grundstück im Unternehmensverbund verbleibt und insofern nicht den wirtschaftlichen Eigentümer wechselt.² Eine Befreiung gesellschaftsrechtlicher Reorganisationsvorgänge von der Grunderwerbsteuer ist auch vor dem Hintergrund zweckmäßig, da diese Vorgänge durch das Umwandlungsteuergesetz bereits ertragsteuerneutral möglich sind. Auch aus diesem Grunde wäre eine Befreiungsvorschrift nicht systemwidrig, sondern systemkonform und mit dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** gedeckt.

Mit der Einführung des § 1 Abs. 2a GrEStG hat der Gesetzgeber einen zusätzlichen Grunderwerbsteuertatbestand geschaffen. Nunmehr unterliegt der vollständige oder wesentliche Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren der Grunderwerbsteuer, wenn 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übertragen werden.³ Begründet wird dieser Absatz 2a in § 1 GrEStG damit, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise derartige Rechtsvorgänge darauf gerichtet sind, ein Grundstück auf eine neue Personengesellschaft zu übertragen.⁴ Ähnliches gilt bei Kapitalgesellschaften bei der Vereinigung von 95% der Anteile in einer Hand, die zur Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG führt. Hierbei besteht das Problem, dass die Grunderwerbsteuer für den gesamten Grundbesitz bei Überschreiten der 95%-Grenze ausgelöst wird.⁵ Insofern kann aufgrund des in § 138 Abs. 1 BewG normierten Verfahrens eine Grunderwerbsteuer entstehen, die über den Anschaffungskosten der zuletzt

¹ Vgl. Jahressteuergesetz (JStG) 1997, BR-Drs. 804/96, S. 1-57, S. 14.

² Vgl. *Grotherr (1994)*, S. 1981; *Grotherr (1995)*, S. 110.

³ Vgl. § 1 Abs. 2a S. 3 GrEStG.

⁴ Vgl. Jahressteuergesetz (JStG) 1997, BR-Drs. 804/96, S. 1-57, S. 14; *Fischer*, in: *Borruttau (1997)*, Tz. 201.

⁵ Vgl. *Grotherr (1995)*, S. 110.

erworbenen Anteile der Gesellschaft liegt.¹ Eine schrittweise Anhebung der Beteiligungsverhältnisse muss außerdem nicht unbedingt auf eine missbräuchliche Steuergestaltung hindeuten, sondern kann auch aufgrund betriebswirtschaftlich notwendiger Organisationsmaßnahmen innerhalb einer Unternehmensgruppe entstehen. Auch aus dem Grundsatz der Betriebsgrößenneutralität der Besteuerung sind daher Einwände zu erheben, da im geltenden Grunderwerbsteuerrecht ein höherer Grad an Unternehmenskonzentration, hier gemessen an der Beteiligungshöhe, steuerliche Nachteile bringt.

Im Ergebnis kann die Erhebung der Grunderwerbsteuer bei Reorganisationsakten somit nicht mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien gerechtfertigt werden, da kein Markteinkommen verwendet wird.² Weil dabei insbesondere auch keine Liquidität zufließt, ist die Grunderwerbsteuer damit faktisch aus der Substanz des Konzernverbunds aufzubringen.³ Dem Steuerzugriff des deutschen Gesetzgebers ist aber durch Art. 14 Abs. 1 GG eine Grenze gesetzt.⁴ Sofern eine Steuer erhoben wird, die den Steuerpflichtigen übermäßig belastet und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinflusst, ist diese Steuer verfassungswidrig.⁵ Da bei Umstrukturierungsmaßnahmen die Leistungsfähigkeit der Unternehmensgruppe nicht gesteigert wird,⁶ kann die Steuer insoweit als übermäßig bezeichnet werden. Ob die Vermögensverhältnisse durch die Erhebung der Grunderwerbsteuer jedoch grundlegend beeinträchtigt werden und die Steuer daher „erdrosselnd“ und „konfiskatorisch“ wird,⁷ ist interpretationswürdig. In jedem Fall kommt es aber zu einem Eingriff in die Kapitalsubstanz, so dass die Steuer wenigstens als „quasi-konfiskatorisch“ bezeichnet werden kann.⁸ Insofern ist auch das **Unternehmenserhaltungsprinzip** verletzt.

¹ Vgl. *ebenda*.

² Vgl. *Fritz, Michael*: Die Spaltung von Kapitalgesellschaften. Diss. Köln 1991, S. 179.

³ Ähnlich: *Grotherr (1994)*, S. 1970.

⁴ Vgl. BVerfG v. 22. März 1983, 2 BvR R 475/78, BVerfGE 63, S. 343-395, S. 368.

⁵ Vgl. *ebenda* und BVerfG v. 24. Juli 1962, 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, S. 221-263.

⁶ Vgl. z.B. *Fischer*, in: *Boruttau (1997)*, Vorb., Anm. 93.

⁷ Zu den Begriffen: BVerfG v. 22. März 1983, 2 BvR R 475/78, BVerfGE 63, S. 343-395, S. 368.

⁸ Vgl. ohne weiteren Nachweis auch *Grotherr (1994)*, S. 1970.

Positiv ist festzustellen, dass zur Sicherung der Erhebung der Grunderwerbsteuer in § 18 GrEStG insbesondere den Gerichten, Behörden und den Notaren eine Anzeigepflicht nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gegenüber dem jeweils zuständigen Finanzamt auferlegt wird. Daneben wird in § 19 GrEStG den Beteiligten die gleiche Anzeigepflicht auferlegt, unabhängig davon, ob über diesen Erwerbsvorgang bereits ein Gericht, eine Behörde oder ein Notar Anzeige erstattet hat. Aufgrund der bei den zuständigen Amtsgerichten geführten Grundbücher, in die insbesondere der Eigentümer des Grundstücks von Amts wegen eingetragen werden muss, ist die Erhebung der Grunderwerbsteuer vergleichsweise sicher. Dieses Vorgehen ist damit positiv als Beitrag zur Gewährleistung der Erhebungssicherheit zu werten.

4. TEIL:

STEUERARTENSPEZIFISCHE ANALYSE DES SYSTEMS ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN AUSGEWÄHLTEN EU-NACHBARSTAATEN

A. DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER REPUBLIK FRANKREICH

I. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Einkunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz

Natürliche Personen, die in Frankreich einen Wohnsitz (*foyer*), ihren gewöhnlichen Aufenthalt (*séjour principal*), ihre berufliche Haupttätigkeit (*activité professionnelle*) haben oder deren Einkünfte hauptsächlich aus in Frankreich belegenem Vermögen stammen (*centre d'intérêts économiques*), sind unbeschränkt, d.h. mit ihrem Welt-einkommen (*l'ensemble de revenus*) einkommensteuerpflichtig.¹ Natürliche Personen, bei denen diese Kriterien nicht vorliegen, sind beschränkt, d.h. mit ihrem In-landseinkommen (*revenus de source française*) i.S.d. Art. 164-B-I CGI einkommensteuerpflichtig.²

Eine Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht für **juristische Personen** existiert in Frankreich **nicht**. Juristische Personen unterliegen nur mit den Einkünften des französischen Geschäftsbetriebs der Körperschaftsteuer, sofern die Besteuerung nicht aufgrund von Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen ist.³ Einkünfte aus ausländischem Grundbesitz eines französischen Unternehmens unterliegen dann der französischen Körperschaftsteuer, wenn im Ausland außer der Vermietung keine weiteren wirtschaftlichen Aktivitäten

¹ Vgl. Art. 4-A S. 1 CGI i.V.m. Art. 4-B CGI.

² Vgl. Art. 4-A S. 2 CGI.

³ Vgl. Art. 205, 206, 209-I CGI.

unterhalten werden.¹ Wird jedoch ein ständiger Vertreter oder ein anderes Unternehmen im Ausland mit der Verwaltung des Grundbesitzes beauftragt, gelten die Einkünfte nicht als Einkünfte aus einem französischen Geschäftsbetrieb.²

Bei natürlichen und juristischen Personen, bei denen der Grundbesitz zu einem Betriebsvermögen gehört, wird der Gewinn in der überwiegenden Zahl der Fälle durch Bilanzierung ermittelt.³ Juristische Personen sind bereits aufgrund Art. 209-I S. 1 CGI i.V.m. Art. 36 CGI zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung verpflichtet. Diese Personengruppe erzielt damit gewerbliche Einkünfte (*bénéfices industriels et commerciaux*) i.S.d. Art. 34 CGI bzw. Art. 205, 209-I S. 1 CGI i.V.m. Art. 36 CGI.⁴ Natürliche Personen, bei denen der Grundbesitz kein Betriebsvermögen darstellt, erzielen Einkünfte aus Grundbesitz (*revenus fonciers*) i.S.d. Art. 14 CGI, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden.⁵

Die Einkommensteuer (*impôt sur le revenu*) wird in Frankreich in Form eines **progressiven Teilmengentarifs** gemäß Art. 197 und Art. 197-A CGI erhoben. Der Einkommensteuertarif für ein „part“ beträgt in 2004 für zu versteuernde Einkommens-
teile bis € 4.262 0%, für weitere Beträge bis € 8.382 6,83%, für weitere Beträge bis € 14.753 19,14%, für weitere Beträge bis € 23.888 28,26%, für weitere Beträge bis € 38.868 37,38%, für weitere Beträge bis € 47.932 42,62%% und für alle weiteren

¹ Vgl. *Éditions Francis Lefebvre: Taxation of French Direct Investment Abroad*, intertax 1980, S. 301-309 (Teil I), S. 350-355 (Teil II), S. 395-400 (Teil III), S. 430-439 (Teil IV), S. 303-306, S. 397-398.

² Vgl. *Lefebvre, Francis/Pöllath, Reinhard/Rädler Albert J.: Steuern in Frankreich. Erweiterte deutsche Fassung von Les Impôts en France. Éditions Francis Lefebvre. Köln 1976*, S. 11-13; *Tillmanns, Wolfhard: Das Steuerrecht Frankreichs*, IWB v. 28. Juni 1995, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 993-1024 (Teil 1), S. 1000-1001; *ders.: Frankreich*, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): *Steuern in Europa, Amerika und Asien*. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-117, S. 54, Rn. 214-217.

³ Vgl. Art. 36 CGI, Ann. III, art. 38 *quater* CGI bzw. Art. 53-A CGI und *Keun, Friedrich/Scherler, Astrid/Strohotte, Hans-Wilhelm: Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluss in Frankreich*, IWB v. 10. Februar 1993, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 435-450, S. 435-436; *Küting, Karlheinz/Altmeier, David/Günther, Barbara: Wegweiser durch das französische Bilanzrecht*, IWB v. 25. Juni 1997, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 521-526; *Küting, Karlheinz/Altmeier, David/Günther, Barbara: Die Grundpfeiler des französischen Bilanzrechts*, IWB v. 14. Januar 1998, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 529-544, S. 533-536.

⁴ Der Gewinn wird bei juristischen Personen – ungeachtet körperschaftsteuerlicher Spezialvorschriften – nach den Vorschriften des „Einkommensteuergesetzes“ ermittelt. Vgl. Art. 209-I CGI und *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 51-52, Rn. 204-205.

⁵ Vgl. Art. 28 CGI.

Beträge über € 46.343 48,09%.¹ Der **Tarif der Körperschaftsteuer** (*impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales*) in 2002 beträgt 35 ⅓% der Einkünfte aus französischem Geschäftsbetrieb i.S.d. Art. 209 CGI.² In Frankreich existiert ein Anrechnungssystem, so dass eine Doppelbelastung der Einkünfte auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene vermieden wird. Die ausgeschütteten Dividenden unterliegen beim Anteilseigner dem normalen Einkommensteuertarif, der die gezahlte Körperschaftsteuer als Vorauszahlung (*avoir fiscal*) abziehen kann.³ Da die 50%-ige Anrechnung des Ausschüttungsbetrages gemäß Art. 156-bis CGI auf den Körperschaftsteuersatz von 33 ⅓% abgestimmt ist, führen die Zuschläge zur Körperschaftsteuer dazu, dass insgesamt nur rd. 91% der gesamten Körperschaftsteuerbelastung angerechnet werden kann.⁴

Im Rahmen der hier zu betrachtenden Einkünfte wird die Einkommen- und Körperschaftsteuer im Wege der Veranlagung erhoben.⁵ Auf die voraussichtliche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld werden Vorauszahlungen erhoben.⁶ Die Einnahmen, die der Steuerpflichtige aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz erzielt, sind von diesem zu ermitteln und zu erklären.⁷

2. Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen

In Frankreich werden dem Steuerpflichtigen die tatsächlichen Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet.⁸

¹ Vgl. Art. 197-I-1 CGI sowie *Tillmanns, Wolfhard*: Steueränderungen in Frankreich 2000/2001, IWB v. 28. März 2001, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1257-1262, S. 1257.

² Der in Art. 219-I CGI vorgesehene Satz von 33 ⅓% wird um einen Zuschlag (*contribution sur l'impôt sur les sociétés*) in Höhe von 6% der Körperschaftsteuer erhöht (Art. 235-ter-ZA und Art. 235-ter-ZB CGI), so dass sich im Ergebnis ein Tarif von 35 ⅓% ergibt. Vgl. in diesem Zusammenhang auch: *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 52, Rn. 207.

³ Vgl. Art. 158-bis und 158-ter CGI.

⁴ Da die Barausschüttungsquote 64 ⅓% beträgt, beläuft sich der Anrechnungsbetrag auf die Hälfte, d.h. auf 32,167%. Bezogen auf die Körperschaftsteuerbelastung von 35 ⅓% beträgt der Anrechnungsbetrag somit rd. 91%.

⁵ Vgl. Art. 170-173 CGI sowie Ann. III art. 42 bis 46 CGI bzw. Art. 221-223 CGI.

⁶ Vgl. *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 48, Rn. 179-180 und S. 68, Rn. 299.

⁷ Vgl. Art. 170-173 CGI sowie Ann. III art. 42 bis 46 CGI bzw. Art. 221-223 CGI.

⁸ Vgl. Art. 14, 28 CGI bzw. Art. 34, 36 CGI.

Die Einnahmen, die aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bezogen werden, bestehen aus dem vereinbarten Entgelt für die Nutzungsüberlassung und den sonstigen Einnahmen, die der Nutzende neben dem Nutzungsentgelt zu zahlen hat.¹ **Wesentlicher Unterschied** der Erfassung von Einnahmen im französischen Steuerrecht **zum deutschen Steuerrecht** ist, dass insbesondere diejenigen Aufwendungen, die typischerweise von den Mietern getragen werden (z.B. Ausgaben und Gebühren für Strom, Gas, Wasser, Müllabfuhr) **und** die der Vermieter für deren Rechnung zahlt, von den Bruttomieteinnahmen abgesetzt werden.²

3. Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben

a.) *Abzugsfähigkeit dem Grunde nach*

In Frankreich sind alle Ausgaben, die im Zusammenhang mit Grundbesitz anfallen, abzugsfähig.³ Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind als Betriebsausgaben alle Ausgaben zu berücksichtigen, die durch den Betrieb veranlasst sind.⁴ Bei der Ermittlung des Gewinns als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben sind als Werbungskosten alle Ausgaben zu berücksichtigen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen und dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen dienen.⁵

¹ Vgl. Art. 29 CGI sowie *Mémento Pratique Francis Lefebvre (Hrsg.): Fiscal 2001*. Levallois 2001, Rz. 2421.

² Vgl. Art. 29 CGI sowie als *argumentum e contrario*: Art. 31-I-1°-a) CGI und Tillmanns, Wolfhard: Besteuerung französischen Grundbesitzes – Teil B: Laufende Besteuerung -, IWB v. 27. Dezember 1993, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 963-976, S. 965 und *Mémento Pratique Francis Lefebvre (2001)*, Rz. 2428.

³ Vgl. Art. 31-I CGI sowie Art. 39-1-1° CGI, Art. 39-5-d) CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre (2001)* Rz. 2426.

⁴ Vgl. Art. 13, 36, 38-1 CGI.

⁵ Vgl. Art. 13, 28 CGI.

b.) Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungsgrundlagen

In Frankreich können alle Gebäude abgeschrieben werden.¹ Ausgangspunkt der Abschreibungen (*amortissements*) bei den gewerblichen Einkünften bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundbesitzes (*valeur d'origine*).²

Anschaffungskosten (*coût d'acquisition*) sind diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.³ Im einzelnen werden folgende Elemente der Anschaffungskosten unterschieden:⁴

Als **Anschaffungspreis** wird der reine Kaufpreis (*prix d'achat*) und damit die Gegenleistung für die Lieferung des angeschafften Grundbesitzes betrachtet. Nicht zum Anschaffungspreis gehört der - im Optionsfall - nach Art. 271 CGI abziehbare Umsatzsteuerbetrag, der dem Steuerpflichtigen (Käufer) für die Lieferung des Wirtschaftsgutes durch den Verkäufer in Rechnung gestellt worden ist. Davon abweichend gehört der Vorsteuerbetrag zum Anschaffungspreis, wenn der Steuerpflichtige umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen gemäß Art. 260-D-2° CGI erbringt.⁵

Zu den typischen **Anschaffungsnebenkosten** zählen bei Grundbesitz insbesondere die Maklerprovision, die Kosten für die Beurkundung des Kaufvertrages, die Registersteuer sowie Auflassungs- und Grundbuchgebühren.⁶

Der Begriff der „**Herstellungskosten**“ (*coût réel de production*) ist umschrieben als „Erwerbskosten für eingesetzte Haupt- und Nebenbestandteile, welche um alle Ferti-

¹ Es ergeben sich jedoch Unterschiede hinsichtlich der Höhe und der Bemessungsgrundlage der Abschreibungen.

² Vgl. Art. 36, Art. 39-1-2° und Art. 39-5 CGI i.V.m. Ann. III, art. 38 *quinquies* CGI.

³ Vgl. Ann. III, art. 38 *quinquies* CGI.

⁴ Hinsichtlich der nachträglichen Anschaffungskosten und der Anschaffungspreisminderungen wird auf die Ausführungen zum deutschen Steuerrecht verwiesen, die hier gleichermaßen gelten.

⁵ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 586.

⁶ Vgl. *ebenda*, Rz. 628.

gungseinzelkosten und –gemeinkosten unter Ausschluss der Finanzierungsaufwendungen für die Herstellung des Anlagegutes aufgewendet wurden, erhöht werden“.¹

Die Abschreibungsmethode bzw. -sätze richten sich nach der Zugehörigkeit des Gebäudes zum Betriebs- oder Privatvermögen. Bei betrieblichem Grundbesitz wird ferner hinsichtlich der Gebäudeart differenziert. Die Abschreibungssätze sind in Frankreich nicht gesetzlich festgelegt. Maßgebend für die Abschreibungssätze ist die Nutzungsdauer des Grundbesitzes.²

Sofern der Grundbesitz zu einem **Betriebsvermögen** gehört, bilden grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes den Ausgangspunkt für die Abschreibungen.³ Wohngebäude können mit ein bis zwei Prozent, Geschäftshäuser mit einem Prozentsatz von zwei bis fünf Prozent abgeschrieben werden; bei Fabrikgebäuden wird ein Abschreibungssatz von 5% als angemessen angesehen.⁴ Bei den angewendeten Abschreibungssätzen handelt es sich somit nicht um eine typisierte Gebäudeabschreibung, sondern um allgemein anerkannte Abschreibungssätze.⁵ Der Steuerpflichtige hat bei Grundbesitz nicht die Möglichkeit, die Abschreibung vom Buchwert (*système d'amortissement dégressif*) vorzunehmen.⁶

¹ Vgl. Ann. III, art. 38-quinquies CGI.

² Vgl. Art. 39-1-2° CGI.

³ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 855.

⁴ Vgl. *Dubarry, Jacques*: France, in: CCH New Law (Hrsg.): European Tax Rates and Tables. Oxfordshire (Loseblatt), Stand: 15. Ergänzungslieferung, Juni 2000, Fach: France, S. 53,501-61,403 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangaben), S. 54,003; *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 28 Rn. 63.

⁵ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001): Fiscal 2001, Rz. 860.

⁶ Vgl. Art. 39-A CGI, Ann. II, art. 22 CGI, *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 872.

Sofern der Grundbesitz jedoch zum **Privatvermögen** des Steuerpflichtigen gehört und es sich dabei um Wohnhäuser handelt, bemisst sich der Abschreibungsbetrag pauschal mit 10% (2%) bzw. 8% der Bruttomieteinnahmen.¹

c.) *Erhaltungs- und Herstellungsaufwand*

Unter Berücksichtigung der in Art. 31-I-1°-a) CGI bis Art. 31-I-1°-b *quater*) CGI aufgestellten Ermittlungsgrundsätze werden als **Erhaltungsaufwand** (*dépenses de réparation et d'entretien et dépenses d'amélioration*) diejenigen Aufwendungen bezeichnet, die für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen aufgewendet werden, jedoch das Gebäude nicht über den ursprünglichen Zustand hinaus verbessern.² Von **Herstellungsaufwand** ist auszugehen, wenn ein Gebäude erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus durch Um- und Anbauten sowie bei Dachgeschossausbauten verändert wird.³ Bei einer zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung (*dépenses d'amélioration*) ist somit nicht von Herstellungskosten, sondern von Erhaltungsaufwendungen auszugehen.⁴ Herstellungsaufwendungen liegen nur dann vor, wenn vorhandene Gebäude erweitert, aufgestockt, angebaut oder die nutzbare Fläche vergrößert wird und damit die Wesensart des Gebäudes verändert wird.⁵

¹ Sofern das Gebäude zwischen dem 1. Januar 1996 und dem 31. Dezember 1998 neu angeschafft oder hergestellt wurde, beträgt der Abschreibungssatz auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß Art. 31-I-1°-f) CGI 10% für die ersten vier Jahre und 2% für die nächsten zwanzig Jahre der Bruttomieteinnahmen. Vgl. zur Berechnung: Ann. II, art. 1-D CGI. Ein separater Pauschalbetrag für Absetzungen für Abnutzung ist im französischen Steuergesetz ab dem 1. Januar 1999 nicht (mehr) vorgesehen. Sofern jedoch das Gebäude zwischen dem 1. Januar 1996 und dem 31. Dezember 1998 neu angeschafft oder hergestellt wurde, ermäßigt sich der Pauschalbetrag i.S.d. Art. 31-I-1°-e) CGI gemäß Art. 31-I-1°-f) CGI von 14% auf 6%, so dass der auf die Absetzung für Abnutzung entfallende (rechnerische) Teil des Pauschalbetrags 8% beträgt. Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2430-2433.

² Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2436.

³ Vgl. Art. 31-I-1°-b) und Art. 31-I-1°-b *bis*) bis Art. 31-I-1°-b *quater*) CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2437.

⁴ Vgl. Art. 31-I-1°-b) CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2437.

⁵ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2437.

d.) Zinsaufwendungen

Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz können unter den allgemeinen Voraussetzungen zum Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn die Kreditaufnahme im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen steht und bei Betriebsausgaben insbesondere eine betriebliche Veranlassung für die Zinsaufwendungen gegeben ist.¹

e.) Sonstige Aufwendungen

Die sonstigen Aufwendungen umfassen erstens Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen, Verwalter-, Bewachungs- und Hausmeisteraufwendungen.² Zweitens werden Verwaltungs- und Versicherungsaufwendungen unterschieden.³

Erstgenannte Aufwendungen können auch bei nicht buchführenden Steuerpflichtigen in voller Höhe abgezogen werden.⁴ Letztere Aufwendungen werden bei **nicht** buchführenden Steuerpflichtigen **einschließlich** der Abschreibung mit dem Pauschalabzug (*déduction forfaitaire*) von insgesamt 14% der Bruttomieteinnahmen abgegolten.⁵

Bei buchführenden Steuerpflichtigen sind die sonstigen Ausgaben in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig.⁶

¹ Vgl. Art. 31-I-1°-d) CGI; Art. 36, 38 CGI und Art. 39-5-d) CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2441, 765.

² Vgl. Art. 31-I-1°-a) CGI.

³ Vgl. Art. 31-I-1°-e) CGI. Unter den Verwaltungskosten werden insbesondere Reisekosten, Porto und Telefongebühren sowie Gerichts- und Prozeßkosten verstanden. Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2430.

⁴ Vgl. Art. 13, 28 und 31-I-1°-a) CGI. Aufgrund der in der Grundlegung der Untersuchung vorgenommenen Eingrenzung sind lediglich diejenigen Steuerpflichtigen nicht buchführungspflichtig, die den Grundbesitz im Privatvermögen halten und somit Einkünfte aus Grundbesitz (*revenus fonciers*) i.S.d. Art. 14 CGI erzielen.

⁵ Vgl. Art. 31-I-1°-e) CGI. Sofern jedoch der Mietausfall (*loyers impayés*) versichert ist, können diese Versicherungsbeiträge in voller Höhe abgezogen werden. Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2439.

⁶ Vgl. Art. 36 CGI i.V.m. Art. 39-5-d) CGI.

4. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Die grundlegende Berücksichtigung von Verlusten richtet sich zunächst danach, ob diese bei natürlichen Personen im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten (Art. 34 CGI) oder im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (Art. 14 CGI) anfallen oder bei juristischen Personen, die der Körperschaftsteuer (*impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales*) i.S.d. Art. 205 CGI unterliegen.

Verluste, die im Rahmen der gewerblichen Einkünfte (Art. 34 CGI) anfallen, sind im französischen Steuerrecht regelmäßig zunächst im gleichen Kalenderjahr mit Gewinnen aus derselben Einkunftsart auszugleichen.¹ Danach sind Verluste aus einer Einkunftsart mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten auszugleichen.² Ein dann noch verbleibender Verlustabzug kann gemäß Art. 156-I CGI ausschließlich fünf Jahre vorgetragen werden. Diese zeitliche Begrenzung für den Verlustvortrag gilt jedoch nicht für Verluste, die aus Abschreibungen resultieren, die in Verlustjahren vorgenommen wurden (*amortissements réputés différés*).³ Diese Verluste sind unbegrenzt vortragsfähig.⁴

Verluste, die im Rahmen der Einkünfte aus Grundbesitz (Art. 14 CGI) anfallen, können, sofern sie nicht aus Finanzierungskosten stammen, bis zu einem jährlichen Betrag von € 10.700 mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Sofern die anderen Einkünfte nicht ausreichen, um die Verluste aus Grundbesitz zu kompensieren, können sie bis zu fünf Jahre vorgetragen werden.⁵ Finanzierungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Grundbesitz können ausschließlich mit positiven Einkünften aus Grundbesitz der nächsten zehn Jahre verrechnet werden. Gleiches gilt für die sonstigen nicht anrechenbaren Verluste über € 10.700, welche jedoch gemäß Art. 156-I-3° CGI seit 1996 zehn Jahre vorgetragen werden können.⁶ Verluste, die somit € 10.700 übersteigen, können ausdrücklich nur mit Gewin-

¹ Vgl. Art. 34, 36 CGI i.V.m. Art. 156-I CGI.

² Vgl. Art. 156-I CGI.

³ Vgl. Art. 39-B i.V.m. Art. 39-1-2° CGI.

⁴ Vgl. *Tillmanns*, IWB v. 28. Juni 1995, S. 1009.

⁵ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2452.

⁶ Vgl. *ebenda*, Rz. 1276 und Art. 156-I-3° Abs. 8 CGI.

nen aus Grundbesitz ausgeglichen werden; ein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten ist nicht vorgesehen.¹ Sofern der Steuerpflichtige für die erhöhte Absetzung für Abnutzung i.S.d. Art. 31-I-1° CGI optiert hat, wird der Anrechnungshöchstbetrag von € 10.700 auf € 15.300 angehoben.² Ein Verlustrücktrag ist auch bei dieser Einkunftsart nicht vorgesehen.

Die **Verlustberücksichtigung bei juristischen Personen** richtet sich nach derjenigen für gewerbliche Einkünfte.³ Für juristische Personen besteht die Möglichkeit, Verluste maximal drei Jahre zurückzutragen.⁴ Dieser Verlustrücktrag führt jedoch anders als z.B. im deutschen Steuerrecht nicht zu einer sofortigen Erstattung der in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen gezahlten Steuer, sondern zu einer Steuergutschrift, die in den nächsten fünf Jahren auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet wird. Sofern innerhalb dieses Zeitraums keine Steuern gezahlt werden, erfolgt eine Erstattung der Steuergutschrift.⁵

5. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

a.) *Inländischer Grundbesitz*

Die Einkünfte, d.h. Einkünfte aus Grundbesitz (Art. 14 CGI) oder gewerbliche Einkünfte (Art. 34 CGI), werden bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß Art. 160-A und Art. 160-B CGI als inländische Einkünfte bei der Besteuerung erfasst. Es ergeben sich dabei weder bei der Ermittlung der Einnahmen noch bei der Ermittlung der Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, Unterschiede im Hinblick auf die Besteuerung von Einkünften aus Grundbesitz bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.⁶

¹ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre (2001)*, Rz. 2451-2452.

² Vgl. Art. 156-I-3° Abs. 9 CGI.

³ Vgl. Art. 209-I CGI. Juristische Personen beziehen ausschließlich gewerbliche Einkünfte. Vgl. Art. 209-I CGI i.V.m. Art. 34 CGI.

⁴ Vgl. Art. 220-quinquies CGI i.V.m. Ann. III, art. 46-quater-O-S bis Art. 46-quater-0-YC und art. L 171 A Livre des procédures fiscales.

⁵ Vgl. Art. 220-quinquies-IV CGI und *Tillmanns*, IWB v. 28. Juni 1995, S. 1009-1010.

⁶ Vgl. Art. 164-A CGI.

Der **Steuertarif** für beschränkt Steuerpflichtige ist derselbe wie für unbeschränkt Steuerpflichtige mit der wesentlichen Ausnahme, dass der **Mindestsatz der Einkommensteuer** gemäß Art. 197-A-a) CGI 25% beträgt. Der Steuersatz beträgt bei Körperschaften einschließlich der Zuschläge 35 $\frac{1}{3}$ %.¹

Beschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Grundbesitz oder gewerbliche Einkünfte erzielen, werden gemäß Art. 170-2° i.V.m. Art. 170-1° CGI bzw. Art. 221-223 CGI zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer veranlagt.

b.) Ausländischer Grundbesitz

Bei Grundbesitz, der im Ausland belegen ist und sich im wirtschaftlichen Eigentum eines Steuerinländers befindet, hat Frankreich als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat aufgrund der im Rahmen der vorliegenden Untersuchung zu betrachtenden Staaten regelmäßig kein Besteuerungsrecht, da dieses in den Doppelbesteuerungsabkommen dem Belegenheitsstaat, hier Deutschland, zugewiesen wird.²

c.) Verteilungsregeln im DBA/Frankreich

Investitionen in französischen Grundbesitz eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen führen im Rahmen der deutschen und französischen Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie der deutschen und französischen Gewerbesteuer aufgrund des in Deutschland geltenden Welteinkommensprinzips bei unbeschränkter Steuerpflicht und der in Frankreich vorgenommenen Besteuerung des Inlandseinkommens bei beschränkter Steuerpflicht zu konkurrierenden Steueransprüchen beider Staaten. **Abweichend vom OECD-Musterabkommen 2000** wird dieses Doppelbesteuerungsproblem in der deutsch-französischen Abkommenspraxis in Artikel 3 Abs. 1 bis Abs. 5 DBA/Frankreich derart gelöst, dass dem Belegenheitsstaat, hier

¹ Bei Körperschaften wird nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht unterschieden, da nur der Gewinn aus französischem Geschäftsbetrieb der Besteuerung unterliegt. Vgl. Art. 209-I CGI.

² Vgl. Art. 4 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA/Frankreich.

Frankreich, das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zugewiesen wird. Die Anwendung des Methodenartikels (Art. 20 DBA/Frankreich) ist somit zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung nicht erforderlich.¹ Eine Rückfallklausel (*subject-to-tax clause*) sowie eine Aktivitätsklausel (*activity clause*) ist im DBA/Frankreich **nicht** enthalten.²

Auch **französische Investitionen in deutschen Grundbesitz** führen zu einem Doppelbesteuerungsproblem. Die Doppelbesteuerung wird bei der Einkommen- und Gewerbesteuer durch Artikel 3 Abs. 1 bis Abs. 5 DBA/Frankreich derart vermieden, dass dem Belegenheitsstaat, hier Deutschland, das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zugewiesen wird. Die Anwendung des Methodenartikels (Art. 20 DBA/Frankreich) ist somit zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung nicht erforderlich.³ Hinsichtlich der Körperschaftsteuer ergeben sich keine konkurrierenden Steueransprüche zwischen den beteiligten Staaten, da der französischen Körperschaftsteuer nur die in Frankreich erwirtschafteten Einkunftsteile unterliegen.⁴

II. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften

1. Behandlung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen

Im Gegensatz zu allen anderen betrachteten Staaten werden in Frankreich Gewinne aus Veräußerungsgeschäften unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zum Privat-

¹ Vgl. *Kramer, Jörg-Dietrich*, in: Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz (Hrsg.): Doppelbesteuerung, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 84. Ergänzungslieferung, Juni 2001, DBA/Frankreich, Art. 3 Rz. 3.

² Da der Wohnsitzstaat Frankreich als bilaterale Maßnahme zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung ausschließlich die Anrechnungsmethode anwendet, ist eine sog. *subject-to-tax clause* aus französischer Sicht – ungeachtet der Frage, ob der Methodenartikel Anwendung findet – entbehrlich, da nur die festgesetzte und gezahlte Steuer angerechnet wird (Art. 20 Abs. 2 lit. a, sublit. cc DBA/Frankreich).

³ Vgl. *Kramer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA/Frankreich, Art. 3 Rz. 3.

⁴ Vgl. Art. 205, 206, 209-I CGI.

oder Betriebsvermögen als steuerpflichtige Einkünfte erfasst.¹ Es ergeben sich jedoch Unterschiede hinsichtlich der Berechnung des (steuerpflichtigen Anteils des) Veräußerungsgewinns sowie hinsichtlich der Steuersätze.

2. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen

Im Grundsatz sind in Frankreich auch Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenem Grundbesitz steuerbar und steuerpflichtig. Von der Besteuerung ausdrücklich ausgenommen ist jedoch die Veräußerung des Erstwohnsitzes des Steuerpflichtigen.² Die Veräußerung des Zweitwohnsitzes oder von anderem Grundbesitz ist unter der Bedingung steuerbefreit, dass der Veräußerer nicht Eigentümer des (dazugehörigen) Hauptwohnsitzes ist, es sich ferner um die erste Veräußerung (*première cession*) handelt und dass die Veräußerung frühestens fünf Jahre nach dem Erwerb erfolgt.³ Sofern die Veräußerung von Grundbesitz nicht zu diesen steuerbefreiten Veräußerungen gehört, richtet sich die Besteuerung der Veräußerungsgewinne danach, ob es sich um **kurz- oder langfristige Veräußerungsgewinne** handelt.

Kurzfristige Veräußerungsgewinne unterliegen - abgesehen von einem einmaligen jährlichen Abschlag (*abattement*) in Höhe von € 915 - dem normalen Einkommenssteuertarif.⁴ Der Veräußerungsgewinn entspricht der Differenz zwischen Verkaufspreis abzüglich Veräußerungskosten und den Anschaffungskosten zuzüglich den tatsächlichen Anschaffungsnebenkosten oder eines Zuschlags auf die Anschaffungskosten in Höhe von 10 %.⁵ **Langfristige Veräußerungsgewinne** sind Gewinne, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung mindestens zwei Jahre liegen.⁶ Die Besteuerung

¹ Dieser Grundsatz gilt seit dem Jahressteuergesetz 1977. Vgl. o.V.: Frankreich: Das neue Gesetz über die Besteuerung der Veräußerungsgewinne („Plus-values“), intertax 1976, S. 384-390. Vgl. *CCH New Law/Éditions Francis Lefebvre (Hrsg.): French Tax & Business Law Guide*. Oxfordshire/Levallois (Loseblatt), Stand: 146. Ergänzungslieferung, Dezember 2000, S. 31,804.

² Vgl. Art. 150-C-I CGI.

³ Dies schließt insbesondere auch die Veräußerung durch einen Mittelsmann ein. Vgl. Art. 150-C-II CGI. Die Einhaltung der Fünfjahresfrist ist gemäß Art. 150-C-II CGI nicht erforderlich, wenn die Veräußerung aus bestimmten persönlichen, familiären oder beruflichen Gründen erfolgt.

⁴ Vgl. Art. 150-J CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre (2001)*, Rz. 2866, 2890. Im Fall der Enteignung oder ähnlicher Vorgänge erhöht sich dieser Abschlag von € 915 gemäß Art. 150-Q S. 3 CGI auf € 11.450.

⁵ Vgl. Art. 150-H CGI.

⁶ Vgl. Art. 150-K CGI.

ist sowohl hinsichtlich der Ermittlung der Höhe des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns als auch hinsichtlich des Steuersatzes gegenüber den kurzfristigen Veräußerungsgewinnen günstiger. Die Anschaffungskosten werden durch Anwendung eines jährlichen mittleren Preisindex inflationiert.¹ **Im Gegensatz zu allen anderen betrachteten Staaten** werden jedoch die geltend gemachten Zinsaufwendungen hinzugerechnet.² Für die letzten beiden Jahre galten Geldentwertungsfaktoren (*coefficients d'érosion monétaire*) von jeweils 1,01.³

Die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den so ermittelten Anschaffungskosten wird gemäß Art. 150-M CGI ab dem dritten Besitzjahr um jeweils 5% gemindert, so dass sich nach insgesamt 22 Besitzjahren eine vollständige Steuerbefreiung ergibt.⁴

Sofern der Grundbesitz nach mehr als zwei, aber weniger als 22 Jahren veräußert wird, ist der Veräußerungsgewinn gemäß Art. 150-R CGI durch fünf zu dividieren und der sich darauf ergebende (Grenz-)Steuerbetrag um das Fünffache zu erhöhen.⁵ Dieser Betrag kann auch in den folgenden fünf Jahren zu je einem Fünftel gezahlt werden.⁶

3. Besonderheiten bei gewerblichen Grundstückshändlern (*marchand de biens*)

Gemäß Art. 35-I-1° bis Art. 35-I-3° CGI gelten als gewerbliche Grundstückshändler Personen, die gewöhnlich in ihrem Namen Grundbesitz **in Veräußerungsabsicht kaufen** (*marchand de biens*) oder welche unbebaute Grundstücke in Bebauungsabsicht kaufen, um anschließend das bebaute Grundstück im Ganzen oder einzeln wie-

¹ Vgl. Art. 150-K CGI und *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2861.

² Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2896.

³ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 9200; Tillmanns, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 34, Rn. 90.

⁴ Vgl. Art. 150-M CGI.

⁵ Vgl. zu einem Rechenbeispiel: *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2895.

⁶ Vgl. Art. 150-R CGI und Ann. II, art. 74-R CGI.

der zu veräußern bzw. es zu **parzellieren** (*lotisseurs*). Ferner werden **Zwischenhändler** (*intermediaires*) als gewerbliche Grundstückshändler angesehen.

Der Tatbestand eines gewerblichen Grundstückshändlers ist erfüllt, wenn der Handel mit Grundstücken gewohnheitsmäßig (*caractère habituel*) und spekulativ (*spéculatif*) durchgeführt wird. Zur Bestimmung dieser Kriterien werden die Haltedauer, die Gewinnhöhe und die Anzahl der veräußerten Objekte im Betrachtungszeitraum sowie der Beruf des Steuerpflichtigen und dessen Erfahrung herangezogen.¹ Der Begriff „Spekulationsabsicht“ (*l'intention spéculative*) ist besser als „Wiederverkaufsabsicht“ zu bezeichnen. Insbesondere führt die einmalige Parzellierung von Grundstücken und der anschließende Verkauf zu einem gewerblichen Grundstückshandel.² Der einmalige Verkauf von zehn Wohnungen, fünf Einfamilienhäusern oder von Büro- oder Handelsflächen bis 500 qm führt nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel, sofern diese vom Steuerpflichtigen selbst oder einer von ihm beauftragten Person hergestellt wurden.³

Sofern der Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels verwirklicht ist, unterliegen die Veräußerungsgewinne dem normalen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuersatz, weil die Befreiungs- und Ermäßigungsvorschriften des Art. 39-*duodécies* CGI ausschließlich beim Anlagevermögen angewendet werden.⁴

4. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen

Für betriebliche Veräußerungsgewinne gelten gemäß Art. 39-*duodécies* CGI besondere Gewinnermittlungsvorschriften für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der Veräußerungsgewinn stellt grundsätzlich den Saldo des Veräußerungspreises abzüglich der Veräußerungskosten und der um die Abschreibungen erhöhten Buchwerte, d.h. der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar.⁵

¹ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2611, 2615, 2620.

² Vgl. *ebenda*, Rz. 2611-2615 m.w.N.

³ Vgl. *ebenda*, Rz. 2618-2620 m.w.N.

⁴ Vgl. *ebenda*, Rz. 2613.

⁵ Vgl. Art. 38 und Art. 39-*duodécies*-2 CGI

Die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens innerhalb von zwei Jahren nach deren Anschaffung oder Herstellung führt zu einem **kurzfristigen Veräußerungsgewinn** (*plus-values provenant de la cession d'élément de l'actif immobilisé réalisées à court terme*). Bei Gebäuden bzw. allgemein bei abnutzbaren Vermögensgegenständen gilt als kurzfristig stets der Gewinn, der auf wiedergewonnene Abschreibungen entfällt.¹ Diese Einschränkung wird dadurch begründet, dass die wiedergewonnenen Abschreibungen das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen vor der Veräußerung zum normalen Steuersatz betreffen.²

Langfristige Veräußerungsgewinne (*plus-values provenant de la cession d'élément de l'actif immobilisé réalisées à long terme*) sind alle Gewinne aus der Veräußerung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter nach Ablauf von zwei Jahren sowie der Teil des Veräußerungserlöses aus Gebäuden, der die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigt.³

Die kurzfristigen Veräußerungsgewinne sind nicht steuersatzbegünstigt. Die Abführung der Steuer kann jedoch über drei Jahre gleichmäßig verteilt werden.⁴ Verluste können nur mit entsprechenden Gewinnen verrechnet werden.⁵ Sind keine Veräußerungsgewinne vorhanden, so ist gemäß Art. 39-*quaterdecies*-1^o-bis CGI ein besonderer Verlustvortrag über zehn Jahre möglich.

Langfristige Veräußerungsgewinne unterliegen bei der Einkommensteuer einer ermäßigten Besteuerung zu einem Satz von 16%.⁶ Es besteht die Möglichkeit, die Steuerschuld auf drei Jahre zu verteilen.⁷ Für Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, gibt es seit dem 1. Januar 1997 **keine Unterscheidung** mehr zwi-

¹ Vgl. Art. 39-*duodecies*-2 CGI.

² Vgl. *Viegener, Johannes*: Körperschaftsteuererhöhung in Frankreich, IWB v. 22. Oktober 1997, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1099-1102, S. 1101.

³ Vgl. Art. 39-*duodecies*-3 CGI i.V.m. Art. 39 *duodecies*-2 CGI.

⁴ Vgl. Art. 39-*quaterdecies*-1 CGI.

⁵ Vgl. Art. 39-*quaterdecies*-1 S. 2 CGI.

⁶ Vgl. Art. 39-*quindecies*-I-1 CGI.

⁷ Vgl. Art. 39-*quaterdecies*-1 CGI.

schen kurz- und langfristigen Veräußerungsgewinnen; diese unterliegen nunmehr dem normalen Körperschaftsteuersatz.¹

5. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen

(Buch-)Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven werden im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen steuerrechtlich nicht erfasst.² Wie bereits ausgeführt, besteht bei privaten Veräußerungsgeschäften die Möglichkeit, die Steuerschuld in den folgenden fünf Jahren zu je einem Fünftel zu zahlen.³ Ferner besteht bei kurz- wie langfristigen betrieblichen Veräußerungsgewinnen die Möglichkeit, die Einkommensteuer über drei Jahre zu je einem Drittel verteilt zu zahlen.⁴ Insofern führen diese Regelungen zu einer Stundung der geschuldeten Steuer.

6. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Hinsichtlich der Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen von im Betriebs- bzw. Privatvermögen gehaltenem Grundbesitz ergeben sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten keine Besonderheiten oder Abweichungen zu den oben dargestellten Grundsätzen.

Bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen beträgt jedoch der **Steuersatz** bei Veräußerungsgewinnen stets 33 ⅓% des Veräußerungsgewinns.⁵ Ausgenommen von dieser Regelung sind jedoch Gebäude, die zu einem französi-

¹ Vgl. *Viegener*, IWB v. 22. Oktober 1997, S. 1101-1102 und *Tillmanns, Wolfhard*: Steueränderungen in Frankreich 1997/1998, IWB v. 27. Mai 1998, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1111-1122, S. 1112-1113.

² Vgl. *Tillmanns, Wolfhard*: Umwandlung, Fusion, Scission und Teileinbringung im französischen Handels- und Steuerrecht, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. F 103.1 bis Rz. F 182.10 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangabe).

³ Vgl. Art. 150-R CGI und Ann. II, art. 74-R CGI.

⁴ Vgl. Art. 39 *quaterdecies*-1 CGI.

⁵ Vgl. 244-bis-A-I CGI.

schen Geschäftsbetrieb gehören.¹ Die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns richtet sich gemäß Art. 244-*bis*-A-I CGI bei natürlichen und juristischen Personen nach den Regeln für unbeschränkt Steuerpflichtige (Art. 150-A bis Art. 150-Q CGI). Die Steuer auf Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger wird als **Quellensteuer mit Abgeltungscharakter** (*prélèvement*) erhoben.² Bei juristischen Personen und natürlichen Personen, deren Tätigkeit der gewerbliche Grundstückshandel ist, beträgt die Quellensteuer 50%.³ Diese Quellensteuer wird zwar gemäß Art. 244-*bis* CGI bei Gesellschaften auf die endgültige Körperschaftsteuer angerechnet, sofern die Quellensteuer bei gewerblichen Grundstückshändlern über der endgültigen Körperschaftsteuerschuld liegt, ist der übersteigende Betrag jedoch nicht erstattungsfähig.⁴

Gemäß Art. 990-D CGI ist eine 3%-ige Pauschalsteuer auf den gemeinen Wert von französischem Grundbesitz im Besitz juristischer Personen vorgesehen. Diese Steuer wird jedoch nicht erhoben, sofern Frankreich mit dem entsprechenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (*traité*) mit Nicht-Diskriminierungsklausel abgeschlossen hat und die Personen, die an dieser Gesellschaft beteiligt sind, gegenüber der Finanzbehörde benannt werden, damit diese zur Vermögensteuer herangezogen werden können.⁵ Diese Steuer wird damit im folgenden nicht weiter berücksichtigt, da das deutsch-französische Doppelbesteuerungsabkommen in Art. 21 eine Nicht-Diskriminierungsklausel enthält.

Investitionen **in französischen Grundbesitz** eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen führen bei Veräußerungsgeschäften zu konkurrierenden Steueransprüchen beider Staaten. Dieses Doppelbesteuerungsproblem wird in der Abkommenspraxis von Deutschland und Frankreich in Artikel 3 Abs. 1 bis Abs. 5 DBA/Frankreich derart gelöst, dass dem Belegenheitsstaat, hier Frankreich, das ausschließ-

¹ Vgl. 244-*bis*-A-I CGI.

² Vgl. Art. 244-*bis*-A-II CGI und Tillmanns, Wolfhard: Besteuerung französischen Grundbesitzes – Teil C: Veräußerungsgewinnbesteuerung und erbschaftsteuerliche Aspekte, IWB v. 10. Januar 1994, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 977-982, S. 979.

³ Vgl. Art. 244-*bis* CGI sowie *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 2606 und Tillmanns (1994), S. 979.

⁴ Vgl. Art. 244-*bis* CGI und Tillmanns, IWB v. 10. Januar 1994, S. 979-980.

⁵ Vgl. Art. 990-E-3° CGI.

liche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen zugewiesen wird (Art. 3 Abs. 4 Satz 2 DBA/Frankreich). Für die Beurteilung von steuerbaren und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen bei französischem Grundbesitz sind somit die französischen Regelungen zur Besteuerung von kurz- und langfristigen Veräußerungsgewinnen maßgebend.

Entsprechendes gilt für französische **Investitionen in deutschen Grundbesitz**. Deutschland wird das ausschließliche Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gemäß Art. 3 Abs. 4 Satz 2 DBA/Frankreich zugewiesen. Für die Beurteilung von steuerbaren und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen bei deutschem Grundbesitz sind somit die deutschen Regeln zur Besteuerung von betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen maßgebend.

III. Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich

In Frankreich ergeben sich aus folgenden Gründen Einwendungen bezüglich:

- der Abschreibungsverrechnung,
- des Pauschalabzugs (*déduction forfaitaire*),
- der Erfassung von Veräußerungsgewinnen,
- der Verlustverrechnung und
- der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger.

Da das französische Steuerrecht die Abschreibungsmethode und damit die Abschreibungssätze in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit des Grundbesitzes vom Betriebs- und Privatvermögen ausgestaltet hat, sind die Kritikpunkte zur **Abschreibungsverrechnung** in dieser Hinsicht mit den in Deutschland erhobenen Einwänden identisch.¹

¹ Vgl. ab S. 99.

Darüber hinaus kann jedoch auch der 14%-ige **Pauschalabzug** (*déduction forfaitaire*) bei **nicht-buchführenden Steuerpflichtigen** nicht überzeugen. Bei dieser Personengruppe können Verwaltungs- und Versicherungsaufwendungen **zusammen mit den Abschreibungen** nicht in voller Höhe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abgezogen werden, sondern sind durch den Pauschalabzug abgegolten.¹

Es ist zu fragen, ob durch diese pauschalierte Abschreibung im Privatvermögen der technische oder wirtschaftliche Wertverzehr der Gebäude realistisch wiedergegeben und damit das Ziel einer periodengerechten Abschreibungsverrechnung erreicht wird, da der nach den Vorschriften *de lege lata* ermittelte Wertverzehr insbesondere von der Mietrendite abhängt.² Unter der Annahme einer Mietrendite von z.B. 8% bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten ergibt sich damit ein (rechnerischer) Abschreibungssatz von 0,64%, was einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von rd. 156 Jahren entspricht. Allein dieser Umstand zeigt bereits eindeutig, dass diese Form der Abschreibungsverrechnung nicht überzeugt, da ein Gebäude eine geringere Nutzungsdauer hat. Die Abschreibung wird somit von der Situation am Immobilienmarkt, dem gültigen Mietzins, dem Leerstandsrisiko und dem Mietausfallwagnis bestimmt und ist damit in hohem Maße willkürlich. Die Höhe der Abschreibung wird im Ergebnis von Größen bestimmt, die die Nutzungsdauer des Gebäudes nicht beeinflussen.

Auch aus steuerwissenschaftlichen Gründen kann diese Norm nicht als Typisierungsvorschrift gerechtfertigt werden. Der Sinn und Zweck einer Werbungskostenpauschale besteht darin, Werbungskosten typisierend und unter Verzicht auf Einzelnachweis zum Abzug zuzulassen.³ Diese Typisierung darf jedoch nicht die Mehrzahl der Steuerpflichtigen benachteiligen und muss die tatsächliche Höhe der Werbungskosten annähernd genau wiedergeben.⁴ Die Pauschalierung führt aber v.a. aufgrund der enthaltenen Abschreibungsverrechnung in kaum einem Fall zu sachgerechten Werten, so dass insbesondere der Grundsatz der **Besteuerung nach der Leistungs-**

¹ Vgl. Art 31-I-1°-f) CGI.

² Der auf die Absetzung für Abnutzung entfallende (rechnerische) Anteil beträgt 8%. Vgl. S. 140.

³ Vgl. z.B. BFH v. 19. Februar 1993, VI L 4 70/91, BStBl. II 1993, S. 551-559.

⁴ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 350-351, S. 356-357.

fähigkeit und das Prinzip der Besteuerung des Gesamteinkommens (**objektives Nettoprinzip**) verletzt werden, da nicht alle Aufwendungen des Steuerpflichtigen zum Abzug zugelassen sind.¹

Positiv ist im geltenden französische Steuerrecht zu bemerken, dass **Veräußerungsgewinne** grundsätzlich unabhängig von der Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen erfasst werden. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils des Veräußerungsgewinns und der anzuwendenden Steuersätze zeigen sich jedoch materielle Unterschiede. Kurzfristige Veräußerungsgewinne unterliegen im Betriebs- und Privatvermögen dem normalen **Einkommensteuertarif**, während langfristige Veräußerungsgewinne steuersatzbegünstigt sind.² Diese Differenzierung gilt jedoch nicht für die **Körperschaftsteuer**.³ Ferner werden private Veräußerungsgewinne nach Ablauf von 22 Jahren nicht mehr erfasst.⁴ Diese unterschiedliche Behandlung widerspricht damit wie in Deutschland dem Prinzip der **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** und führt auch zu einem Verstoß gegen das Prinzip der **Allgemeinheit und Gleichheit**, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht von der **ausschließlich für steuerrechtliche Zwecke** vorgenommenen Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betriebs- oder Privatvermögen und der Besitzdauer der Immobilie abhängt.⁵ Insbesondere führen diese Differenzierungen wie im deutschen Steuerrecht auch zur Notwendigkeit die private Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel abzugrenzen.

Die **Verlustverrechnung** folgt in Frankreich keinem einheitlichen Bild. Zunächst ist die Verrechnungsmöglichkeit für negative Einkünfte aus Grundbesitz mit anderen Einkunftsarten betragsmäßig auf € 10.700 beschränkt, wohingegen Verluste im Rahmen der gewerblichen Einkünfte unbeschränkt verrechnet werden können.⁶ Der Verlustvortrag ist im Regelfall auf fünf Jahre beschränkt.

¹ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 591.

² Vgl. ab S. 145.

³ Vgl. *Viegener*, IWB v. 22. Oktober 1997, S. 1101-1102 und *Tillmanns*, IWB v. 27. Mai 1998, S. 1112-1113.

⁴ Vgl. ab S. 146.

⁵ Vgl. daher auch die Ausführungen zur deutschen Veräußerungsgewinnbesteuerung ab S. 102.

⁶ Vgl. zu den folgenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten ab S. 142.

Negative Einkünfte aus Grundbesitz, die jedoch aus Finanzierungskosten stammen oder die € 10.700 übersteigen, können 10 Jahre vorgetragen werden. Die französische Regelung folgt damit im Grundsatz der im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Verlustberücksichtigung im Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002. Negative aktive Einkünfte waren hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit nicht beschränkt. Auch ist die fehlende Rücktragsmöglichkeit für Verluste zu kritisieren, da sie zu einem Spannungsverhältnis zwischen den Grundsätzen der **Abschnittsbesteuerung** und des **Nettoprinzips der Besteuerung** führt.¹ Daher kommt ein Verlustrücktrag auch keiner Steuerbegünstigung gleich, sondern ist das Ergebnis des Prinzips der **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit**.² Die unterschiedliche Behandlung von Verlusten in Abhängigkeit von der Einkunftsart stellt einen Schritt zurück zum Schedulensystem dar, bei dem die einzelnen Einkunftsarten getrennt voneinander erfasst und besteuert wurden.³ Im Ergebnis wird daher das Prinzip der Besteuerung des Gesamteinkommens (**objektives Nettoprinzip**) nicht ausreichend beachtet und somit durch die eingeschränkte Verlustverrechnung zwischen den Einkünften aus Grundbesitz und den anderen Einkunftsarten auch das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt.⁴

Steuerausländer, d.h. **beschränkt Steuerpflichtige**, unterliegen in Frankreich einer 25%-igen Mindeststeuer.⁵ Somit besteht eine Ungleichbehandlung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, die innerhalb der Europäischen Union gegen das **Diskriminierungsverbot** verstößt.⁶ Dieser Steuersatz ist zudem nicht mit der europäischen Rechtsprechung vereinbar.⁷

¹ Vgl. *Grotherr, Siegfried*: Steht der Verlustvor- und -rücktrag steuerpolitisch zur Disposition? (Teil I), BB 1998, S. 2337-2346, S. 2341.

² Vgl. *ebenda*.

³ Gl.A. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 1, Rz. 60-63.

⁴ Vgl. *Tipke* (1993), S. 591.

⁵ Vgl. Art. 197-A-a) CGI.

⁶ Sog. indirekte oder verdeckte Diskriminierung. Vgl. *Thömmes, Otmar*: Teil 9: Steuerrecht, in: *Lenz, Carl Otto* (Hrsg.): EG-Handbuch, Recht im Binnenmarkt. 2., überarb. und wesentlich erw. Aufl., Herne/Berlin 1994, S. 561-675, S. 611-612; *Schaumburg, Harald*: Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht. 2., völlig überarb. und erw. Aufl., Köln 1998, S. 85-86.

⁷ Vgl. zu der entsprechenden Regelung in den Niederlanden: EuGH v. 27. Juni 1996, Rs. C-107/94 (*sog. Asscher-Urteil*), IWB v. 24. Juli 1996, Fach 11a: Rechtsprechung, S. 115-124.

Anders als die übliche internationale Abkommenspraxis wird im **französischen Doppelbesteuerungsabkommen** dem Belegenheitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht eingeräumt, so dass der Methodenartikel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Anwendung findet.¹ Es bleibt somit das Steuerniveau des Belegenheitsstaates bestehen. Die ausländischen Einkünfte unterliegen damit im Wohnsitzstaat nicht der Besteuerung. Im Einzelfall kann daher das höhere Steuerniveau des Auslands bestehen bleiben, wodurch es ähnlich wie bei der begrenzten Anrechnung ausländischer Steuern auf die entsprechende inländische Steuer zu einer Durchbrechung der **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** kommen kann.²

Abschließend ist bei den Einkünften aus Grundbesitz (*revenus fonciers*) hinsichtlich des Erhebungsverfahrens festzustellen, dass die **Erhebungssicherheit** ähnlich wie in Deutschland vergleichsweise gering ist.

IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Steuerpflicht und Tarife

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer (*droits de mutations à titre gratuit*) ist in den Artikeln 750-ter CGI bis Art. 808 CGI in das **Recht der Registersteuern** integriert. Sie wird in Frankreich auf den Erwerb von Todes wegen und den unentgeltlichen Erwerb unter Lebenden erhoben.³

Sofern der Erblasser oder der Schenker seinen steuerlichen Wohnsitz (*domicile fiscale*) in Frankreich hat, umfasst die Steuerpflicht sämtliche in Frankreich und im Ausland befindlichen Vermögensgegenstände.⁴ Hat der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Schenkung oder der Erbschaft seinen steuerlichen Wohnsitz nicht in Frankreich,

¹ Vgl. *Kramer*, in: Debatin/Wassermeyer (Loseblatt), DBA/Frankreich, Art. 3 Rz. 3.

² Vgl. zur Durchbrechung dieses Prinzips bei der beschränkten Anrechnung (*ordinary credit*): *Schaumburg* (1998), S. 613-614.

³ Vgl. Art. 750-ter-1° und Art. 750-ter-2° CGI.

⁴ Vgl. Art. 750-ter-1° CGI i.V.m. Art. 4-B CGI.

umfasst die Steuerpflicht ausschließlich den in Frankreich belegenen Grundbesitz.¹ Die Steuer wird im Wege der Veranlagung erhoben, so dass der Erwerber den Erbfall bzw. die Schenkung in einer Steuererklärung spätestens sechs Monate nach dem Zeitpunkt des Übergangs zu erklären hat.²

Gemäß Art. 777 CGI gelten für 2004 folgende Steuertarife (Tabelle 3):

Tabelle 3:
Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in Frankreich

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs für Teilmen- gen bis einschließ- lich €	Vomhundert- satz in der Steuer- klasse I	Vomhundert- satz in der Steuer- klasse II	Vomhundert- satz in der Steuer- klasse III	Vomhundert- satz in der Steuer- klasse IV	Vomhundert- satz in der Steuer- klasse V
7.600	5	5	35	55	60
11.400	10	10	35	55	60
15.000	15	10	35	55	60
23.000	20	15	35	55	60
30.000	20	15	45	55	60
520.000	20	20	45	55	60
850.000	30	30	45	55	60
1.700.000	35	35	45	55	60
über 1.700.000	40	40	45	55	60

Vom Wert des Vermögens werden bestimmte Freibeträge für Ehegatten (€ 76.225), für Kinder und andere Verwandte in gerader Linie (€ 45.735) sowie andere Freibeträge abgezogen, um zum steuerpflichtigen Vermögen i.S.d. Art. 777 CGI zu gelangen.³

Eine **Doppelbelastung** des Erwerbs eines Grundstücks mit der Erbschaft- oder Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer i.e.S. ist **ausgeschlossen**. Rechtssystematisch gehören beide Steuerarten zu den Registersteuern. Da die Erbschaft- und Schenkungsteuer nur unentgeltliche Rechtsvorgänge (*mutation à titre gratuit*) und die Grunderwerbsteuer ausschließlich entgeltliche Rechtsvorgänge (*mutation à titre onéreux*) erfasst, ist eine Doppelbelastung des Grundstückserwerbs mit der Erb-

¹ Vgl. Art. 750-ter-2° CGI.

² Vgl. Art. 641 CGI und *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 79, Rn. 355.

³ Vgl. Art. 779-791 CGI sowie *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 78, Rn. 351-353.

schaft- und Schenkungsteuer und der Grunderwerbsteuer ausgeschlossen.¹ Insbesondere unterliegen Erbschaften und Schenkungen gemäß Art. 647-I CGI nicht dem zusammengefassten Verfahren (*formalité fusionnée*), so dass auch keine *taxe de publicité foncière* erhoben wird.

2. Bewertung des Grundbesitzes

Der Grundbesitz wird gleichermaßen wie das übrige Vermögen mit dem gemeinen Wert (*valeur vénale réelle*) zum Tag des Übergangs, d.h. zum Todestag oder zum Tag der Schenkung, bewertet.² Allgemeine Steuerbefreiungen oder –ermäßigungen sind für Grundbesitz nicht vorgesehen.³ Hinsichtlich der Ermittlung des gemeinen Werts existieren **folgende Methoden**.⁴

Im wesentlichen wird der gemeine Wert (*valeur vénale réelle*) durch die Schätzmethode (*méthode d'estimation par comparaison*) bestimmt. Hierbei werden bei (bebauten und unbebauten) Grundstücken die gezahlten Preise vergleichbarer Objekte herangezogen. Neben der Schätzmethode existieren noch weitere Methoden, insbesondere die retrograde Wertermittlung, die Ertragswertmethode und die kostenorientierten Methoden. Die retrograde Wertermittlung wird vorwiegend zur Ermittlung des Bodenanteils verwendet. Hierbei werden ausgehend vom Wert des bebauten Grundstücks die entsprechenden Baukosten abgezogen, um zum Wert des unbebauten Grundstücks zu gelangen. Bei der Ertragswertmethode wird die Nettomiete kapitalisiert, um den Wert des Grundstücks zu ermitteln. Die kostenorientierten Methoden entsprechen im wesentlichen dem deutschen Sachwertverfahren.

¹ Vgl. Art. 750-ter bis Art. 808 CGI.

² Vgl. Art. 761 CGI.

³ Vgl. Art. 761, 793 CGI.

⁴ Vgl. zum folgenden: *Bärtels, Hans-Christian*: Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer, IWB v. 24. März 1999, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1131-1150 (Teil 1), S. 1138-1140; *Foucault, Jean Paul*: Frankreich, in: CDFI LXXVIa, S. 303-335, S. 309.

3. Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs können Schulden im Zusammenhang mit dem Grundbesitz abgezogen werden.¹ Die Schulden sind mit ihrem Nennwert zu bewerten.²

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Inländischer Grundbesitz eines Steuerausländers unterliegt gemäß Art. 750-ter-2° CGI der beschränkten Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht. Der Grundbesitz wird gemäß Art. 761 CGI mit dem gemeinen Wert (*valeur vénale réelle*) angesetzt. Der Umfang der Besteuerung sowie der Steuertarif unterscheiden sich nicht von dem bei unbeschränkter Steuerpflicht. Hinsichtlich der Steuerfestsetzung und –erhebung ergeben sich gleichermaßen keine Unterschiede zur Besteuerung bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Ausländischer Grundbesitz eines Steuerinländers unterliegt gemäß Art. 705-ter-1° CGI der unbeschränkten Erbschaft- bzw. Schenkungsteuerpflicht. Der ausländische Grundbesitz wird wie inländischer Grundbesitz mit dem gemeinen Wert (*valeur vénale réelle*) angesetzt.³

Ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiete der Erbschaften und Schenkungen existiert zwischen Frankreich und Deutschland nicht, so dass ausschließlich die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung gelangen. Eine im Ausland gezahlte Steuer rechnet der französische Staat als Wohnsitzstaat gemäß Art. 784-A CGI bis zur Höhe der auf das ausländische Vermögen entfallenden französischen Erbschaft- und Schenkungsteuer an (Anrechnungsmethode). Gleiches gilt für den Fall, dass Deutschland der Wohnsitzstaat ist.⁴

¹ Vgl. Art. 761 S. 1 CGI i.V.m. Art. 767 CGI bis Art. 775-bis CGI.

² Vgl. *Bärtels*, IWB v. 24. März 1999, S. 1145-1147.

³ Vgl. Art. 761 CGI.

⁴ Vgl. § 21 Abs. 1 ErbStG.

Hinsichtlich der Steuerfestsetzung und -erhebung ergeben sich jedoch im Vergleich zu ausschließlich innerstaatlichen Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen keine weiteren Besonderheiten.

V. Grundsteuer und Wohnsteuer

1. Grundsteuer

a.) *Steuerobjekt und Tarife*

In Frankreich wird zwischen der Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés bâties*) und der Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés non bâties*) unterschieden.¹

Der **Grundsteuer auf bebaute Grundstücke** unterliegen Gebäude einschließlich des Grund und Bodens sowie Grundstücke, die gewerblichen Zwecken dienen.² Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, dann unterliegt das Grundstück der Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke. Grundbesitz, der im Ausland belegen ist, unterliegt gemäß Art. 1380 CGI nicht der Grundsteuer.³

Im Gegensatz zu Deutschland, den Niederlanden und Österreich sind neue Gebäude, d.h. solche Gebäude, die nicht älter als zwei Jahre sind, für diesen Zeitraum, d.h. für zwei Jahre, von der Grundsteuer befreit.⁴

Die Grundsteuer errechnet sich durch Anwendung eines gemeindlichen Hebesatzes auf die Bemessungsgrundlage für bebaute und unbebaute Grundstücke.⁵ Der durch-

¹ Vgl. Art. 1379, 1380, 1393 CGI.

² Vgl. Art. 1381 CGI.

³ Vgl. Art. 1380 CGI.

⁴ Vgl. Art. 1383 CGI.

⁵ Vgl. Art. 1399 CGI.

schnittliche Steuersatz liegt für unbebaute Grundstücke bei 63,00%.¹ Bei bebauten Grundstücken beträgt der Steuersatz 24,39%.²

Gemäß Art. 1415, 1399, 1416 CGI wird die Steuer durch Veranlagung zu Beginn des Kalenderjahres vom Eigentümer des Grundstücks erhoben.³ Für die Bewertung und Besteuerung von inländischem Grundbesitz eines Steuerausländers gelten die gleichen Vorschriften wie bei innerstaatlichen Sachverhalten.⁴ Hinsichtlich der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens gibt es derzeit kein Doppelbesteuerungsproblem, da die Erhebung von Grundsteuern und grundsteuerähnlichen Abgaben bereits unilateral dem Belegenheitsprinzips folgen.

b.) Bewertung des Grundbesitzes

Bemessungsgrundlage der Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés bâties*) ist der katastermäßige Reinertrag.⁵ Dieser ergibt sich aus dem Katastermietwert (*valeur locative cadastrale*) i.S.d. Art. 1494 bis Art. 1508 CGI und Art. 1516 CGI bis Art. 1518-B CGI nach Abzug von 50% dieses Wertes.⁶ Der Abzug von 50% soll Verwaltungs-, Versicherungs-, Erhaltungs- und Reparaturaufwendungen sowie die Abschreibung berücksichtigen.⁷

Die Katastermietwerte auf den 1. Januar 1970 wurden nach verschiedenen Methoden in Abhängigkeit von der Art der Gebäudenutzung festgelegt.⁸ Sie gelten seit dem 1. Januar 1974.⁹ Bei neuen Gebäuden wird auf den Wert vom 1. Januar 1970 zurückgerechnet.¹⁰

¹ Vgl. *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre*: Impôts locaux. Taxe professionnelle, Révision foncières et d'habitation. 2. Aufl., Levallois 1994, S. 29; *Éditions Francis Lefebvre*: Documentation Francis Lefebvre: Impôts locaux: Sommaire analytique v. 1 Oktober 1998, S. 3400-3600.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. Art. 1400-I CGI.

⁴ Vgl. *Tillmanns*, IWB v. 27. Dezember 1993, S. 973.

⁵ Vgl. *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 86, Rn. 397.

⁶ Vgl. Art. 1388 CGI.

⁷ Vgl. Art. 1388 CGI.

⁸ Der 1. Januar 1970 war der Zeitpunkt der ersten und einzigen Hauptfeststellung i.S.d. Art. 1516 S. 1, 3. Spiegelstrich. Vgl. Art. 1518 CGI.

⁹ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 3721.

¹⁰ Vgl. *Tillmanns*, IWB v. 27. Dezember 1993, S. 974.

Bei **Wohngebäuden** und beruflich, jedoch nicht für Handelszwecke oder industrielle Zwecke, genutzten Gebäuden wurde ein **Vergleichsmietwertverfahren** angewendet, welches die Art, Ausstattung, Funktion und die Lage des Gebäudes berücksichtigen soll.¹

Bei **Gebäuden**, die **für den Handel** genutzt werden, wurde im Prinzip die **tatsächlich gezahlte Miete** als Katastermietwert angesetzt.² Sofern ungewöhnlich hohe oder niedrige Mieten gezahlt werden, wird es durch den in Art. 1498-2° CGI normierten Vergleich der Mieten im Ergebnis zu einer bei Wohngebäuden und beruflich, jedoch nicht für industrielle Zwecke, genutzten Gebäuden vergleichbaren Bewertung, d.h. auch zum Ansatz einer Vergleichsmiete, kommen.

Industriell genutzte bebaute Grundstücke werden aufgrund eines **Ertragswertverfahrens** bewertet. Hierbei werden die in der Bilanz ausgewiesenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des unbebauten Grundstücks um jeweils 3% pro Jahr seit dem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt erhöht.³ Der Wert des Gebäudes wird anhand des Selbstkostenpreises (*prix de revient*) ermittelt, welcher mit bestimmten Faktoren an den Wert im Erhebungszeitraum angepasst wird.⁴ Von diesem Wert wird ein pauschaler Abschlag von 33 ⅓% auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes vorgenommen, um zum Anschaffungswert auf den 1. Januar 1970 zu gelangen.⁵ Auf den zum bebauten Grundstück gehörenden Grund und Boden wird ein Kapitalisierungszinssatz von 8% und auf die Bauwerke und sonstigen Anlagen ein Zinsfuß von 12% angewendet.⁶ Dadurch, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Gebäude und die Anlagen gemäß Ann. II art. 310-J-bis CGI um ⅓ gekürzt werden, entspricht der Nettokapitalisierungszinssatz für den unbebauten Teil des Grundstücks dem des bebauten Teils des Grundstücks.⁷

¹ Vgl. Art. 1496-I, 1496-II CGI.

² Vgl. Art. 1498-1° CGI sowie *Tillmanns*, IWB v. 27. Dezember 1993, S. 974.

³ Vgl. Art. 1499 CGI.

⁴ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 3727-3729.

⁵ Vgl. Ann. II art. 310-J-bis und Art. 1499 CGI.

⁶ Vgl. Ann. II art. 310-L CGI.

⁷ $(1 - \frac{1}{3}) \times 12\% = 8\%$. Dies gilt jedoch nur für Gebäude, die nach dem 1. Januar 1976 gebaut wurden. Vor diesem Stichtag galt ein pauschaler Abschlag von 25%. Vgl. Ann. II art. 310-J-bis CGI.

Die gemäß Art. 1516 CGI jährlich vorgesehene Anpassung der Katastermietwerte an die allgemeine Mietpreisentwicklung ist in Art. 1518-V i.V.m. Art. 1518-*bis* CGI bis zum Jahr 2002 geregelt.

Alle **unbebauten Grundstücke** unterliegen der Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke, sofern sie in Frankreich belegen sind.¹ Bemessungsgrundlage der Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés non bâties*) ist der katastermäßige Reinertrag auf Basis der angepassten Katastermietwerte 1961 auf den 1. Januar 1970.² Der katastermäßige Reinertrag ergibt sich aus dem Katastermietwert (*valeur locative cadastrale*) i.S.d. Art. 1494 bis 1508 CGI und Art. 1516 CGI bis Art. 1518-B CGI nach Abzug von 20% dieses Wertes.³ Dieser Wert wird durch Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes auf den Verkaufswert bzw. im Rahmen eines Vergleichsmarktverfahrens ermittelt.⁴ Ansonsten gelten für die Aktualisierung (*mise à jour*) der Katastermietwerte die gleichen Vorschriften wie für bebaute Grundstücke.⁵

Im Ergebnis können damit weder bei bebauten noch bei unbebauten Grundstücken Schulden bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer abgezogen werden.

2. Wohnsteuer

Neben der Grundsteuer auf bebaute und unbebaute Grundstücke wird ferner von den Gemeinden eine Wohnsteuer (*taxe d'habitation*) erhoben.⁶ Dieser Gemeindesteuer unterliegt jede Person, die entweder als Eigentümer, Mieter oder aus einem sonstigen Rechtsgrund eine möblierte Wohnung zur Verfügung hat.⁷

¹ Vgl. Art. 1393 CGI.

² Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre (2001)*, Rz. 3721, Art. 1515, 1518 CGI sowie Ann. II, art. 310 *ter* bis art. 310 *vicies* CGI.

³ Vgl. Art. 1396 CGI.

⁴ Vgl. Art. 1509-V CGI und *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 87, Rn. 402.

⁵ Vgl. Art. 1516-1518 CGI.

⁶ Vgl. Art. 1407-1417 CGI.

⁷ Vgl. Art. 1408-I CGI.

Bemessungsgrundlage der Wohnsteuer ist der **Katastermietwert** (*valeur locative cadastrale*), der nach den gleichen Grundsätzen wie für Zwecke der Grundsteuer auf bebaute und unbebaute Grundstücke ermittelt wird. Der bei bebauten Grundstücken gewährte Abschlag in Höhe von 50% (Art. 1388 CGI) gilt für die Wohnsteuer nicht.

Im Gesetz sind jedoch fakultative Abschläge (*abattements facultatifs*) auf den durchschnittlichen Gemeindemietwert (*valeur locative moyenne*) für Familien mit unterhaltsberechtigten Personen (10% bzw. 15% pro Person) vorgesehen, die um jeweils 5% oder 10 % erhöht werden können.¹

Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage wird der Hebesatz der entsprechenden Gemeinde angewendet. Der durchschnittliche Steuersatz beträgt 18,87%.² Die Steuer ist eine Jahressteuer und wird nach den Eigentumsverhältnissen am 1. Januar des Jahres im Wege der Veranlagung erhoben.³

VI. Vermögensteuer

1. Besteuerung von Grundbesitz mit der Vermögensteuer

In Frankreich wird **in Abweichung zu allen anderen betrachteten Staaten** eine Vermögensteuer (*impôt de solidarité sur la fortune*) erhoben.⁴ Dieser Steuer unterliegen **ausschließlich natürliche Personen**, welche entweder in Frankreich wohnen (unbeschränkte Steuerpflicht) oder welche inländisches Vermögen (beschränkte Steuerpflicht) besitzen.⁵

¹ Vgl. Art. 1411-II-1° CGI. Es existieren auch Abschläge für Steuerpflichtige mit geringen oder keinen Einkünften (Art. 1411-II-2° i.V.m. Art. 1417 CGI).

² Vgl. *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre*: Impôts locaux. Taxe professionnelle, Révision foncières et d'habitation. Levallois 1994, S. 29 ; *Éditions Francis Lefebvre*: Documentation Francis Lefebvre: Impôts locaux: Sommaire analytique v. 1 Oktober 1998, S. 3400-3600.

³ Vgl. Art. 1415 CGI.

⁴ Die Vermögensteuer wurde in den Niederlanden ab 2001 abgeschafft. Vgl. *Obluda, Sybille*: Änderungen bei der Besteuerung niederländischer Einkünfte aus Vermögen, IWB v. 8. März 2000, Fach 5: Niederlande, Gruppe 2, S. 295-296, S. 296.

⁵ Vgl. Art. 885-A CGI.

Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer ist das Nettovermögen zu Beginn des Kalenderjahres des Veranlagungszeitraums, d.h. der Saldo aus Vermögensgegenständen und Schulden des Weltvermögens bzw. des inländischen Vermögens.¹

Das Grundvermögen wird mit dem gemeinen Wert (*valeur vénale réelle*) nach Abzug der damit zusammenhängenden abziehbaren Schulden (*passif déductible*) angesetzt.² Da hinsichtlich der Bewertung die gleichen Grundsätze wie für die Erbschaft- und Schenkungsteuer gelten, wird auf diese Ausführungen verwiesen.³ Sofern das Grundvermögen zum **Betriebsvermögen** (Art. 885-N CGI bis Art. 885-Q CGI) gehört, fällt es gemäß Art. 885-A Satz 4 CGI nicht in den Anwendungsbereich der Vermögensteuer und ist somit **nicht vermögensteuerbar**.⁴

Sachliche Steuerbefreiungen existieren für Grundvermögen nicht, so dass Grundvermögen über € 720.000 den folgenden Vermögensteuertarifen des Art. 885-U CGI unterliegt (Tabelle 4). Auf diese Sätze wird ein Zuschlag von 10% erhoben.⁵

Tabelle 4:
Vermögensteuertarif in Frankreich

Wert des steuerpflichtigen Vermögens für Teilmengen bis einschließlich €	Steuersatz
720.000	0,00
1.160.000	0,55
2.300.000	0,75
3.600.000	1,00
6.900.000	1,30
15.000.000	1,65
über 15.000.000	1,80

¹ Vgl. Art. 885-A bzw. Art. 885-E CGI, Art. 885-D bzw. Art. 885-S CGI i.V.m. Art. 761 CGI und Art. 767 bis Art. 775-bis CGI.

² Art. 761 CGI i.V.m. Art. 767 bis Art. 775-bis CGI. Für Zwecke der Vermögensteuer wird das Nettovermögen nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer beurteilt (Art. 885-D bzw. Art. 885-S CGI).

³ Vgl. ab S. 158.

⁴ Vgl. Art. 885-A S. 4 CGI. Das Vermögen von Gesellschaften, deren hauptsächliche Aufgabe in der Vermögensverwaltung eigenen Vermögens liegt, wird *nicht* als Betriebsvermögen angesehen. Vgl. Art. 885-O-*quater* CGI.

⁵ Vgl. o.V.: International Bureau of Fiscal Documentation/Deutsches Steuerberaterinstitut e.V./Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes (Hrsg.): Steuerberater-Handbuch Europa. (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Fach C: Frankreich, Rz. 66-67.

Die Vermögensteuer wird durch den Steuerpflichtigen berechnet, angemeldet und abgeführt.¹ Eine Veranlagung findet somit nicht statt.² Sofern die Belastung mit Vermögen- und Einkommensteuer 85% des Nettoeinkommens des Vorjahres übersteigt, wird der übersteigende Betrag bei der Vermögensteuerschuld abgezogen.³

2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Beschränkt Steuerpflichtige werden mit ihrem Inlandsvermögen zur Vermögensteuer herangezogen.⁴

Inländischer Grundbesitz eines Steuerausländers wird mit dem gemeinen Wert angesetzt. Der Steuerausländer kann jedoch nicht von der 85%-Regel Gebrauch machen, so dass im Einzelfall eine höhere Belastung als 85% mit Vermögensteuer und Einkommensteuer vorliegen kann.⁵

Da Frankreich keine besonderen Bewertungsvorschriften für inländischen Grundbesitz anwendet, wird ausländischer Grundbesitz gleichermaßen mit dem gemeinen Wert angesetzt.

Eine **Doppelbesteuerung** von Grundbesitz mit Vermögensteuer im In- und Ausland kann vor dem Hintergrund der hier untersuchten Staaten nicht (mehr) entstehen, da die Niederlande die Vermögensteuer mit Wirkung zum 1. Januar 2001 abgeschafft haben.

¹ Vgl. Art. 885-W CGI.

² Vgl. *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 78, Rn. 384.

³ Vgl. Art. 885-V-*bis* und 885-V-*ter* CGI.

⁴ Vgl. Art. 885-A-2° CGI.

⁵ Vgl. Art. 885-V-*bis* S. 1 CGI, der die „85%-Regel“ auf unbeschränkt Steuerpflichtige begrenzt. Diese Begrenzung ist erstens unter europarechtlichen Aspekten bedenklich und wird zweitens – vor dem Hintergrund der hier betrachteten Staaten – der Nicht-Diskriminierungsklausel in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zuwider laufen.

VII. Sonstige Steuern mit Substanzsteuercharakter

1. Steuer auf Mietverträge (*droit de bail*)

Gemäß Art. 736 CGI wird vom **Mieter und Vermieter** auf befristete Mietverträge und auf sich verlängernde Mietverträge eine Steuer in Höhe von 2,5% des Mietwertes (Art. 741 CGI) erhoben. Der Mietwert beläuft sich auf die vom Mieter zu zahlende Jahresmiete einschließlich der Nebenkosten.¹ Ab dem Jahr 2000 sind die Mieter bei Monatsmieten unter FF 2.500 von dieser Steuer befreit. Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gilt diese Befreiung für alle Mieten.² Die Verpflichtung des Vermieters 2,5% des Mietwertes als *droit de bail* an das Finanzamt zu zahlen, bleibt jedoch weiterhin bestehen.³

2. Gewerbekapitalsteuer (*taxe professionnelle*)

Der Gewerbekapitalsteuer (*taxe professionnelle*) unterliegen gemäß Art. 1447 CGI natürliche oder juristische Personen, die eine selbständige Tätigkeit in Frankreich ausüben. Die Steuer wird ausschließlich von Gewerbetreibenden und Angehörigen freier Berufe erhoben.⁴

Bemessungsgrundlage der Gewerbekapitalsteuer ist der Mietwert (*valeur locative*) der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.⁵ Dieser Wert wird nach den für die Grundsteuer geltenden Vorschriften ermittelt.⁶ Es ist jedoch kein Abschlag auf den Mietwert vorzunehmen, da dieser ausschließlich für Zwecke der Grundsteuer vorgenommen wird.⁷

¹ Vgl. Art. 741-I-1° CGI und Tillmanns, IWB v. 12. Juli 1995, S. 1025-1052 (Teil 2), S. 1050.

² Vgl. Sagasser, Bernd/Schultze, Pascal: Entwurf des französischen Jahressteuergesetzes für 2000, IStR 1999, S. 746-750, S. 747-748.

³ Vgl. o.V.: Frankreich; Steueränderungen, IWB v. 26. Januar 2000, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 405.

⁴ Vgl. Tillmanns, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 71, Rn. 322.

⁵ Vgl. Art. 1469-1° CGI.

⁶ Vgl. Art. 1469-1° CGI i.V.m. Art. 1494 bis Art. 1518 B.

⁷ Vgl. Art. 1388, 1396 CGI.

Auf diese Bemessungsgrundlage wird von den Gemeinden und Departements ein Steuersatz (Hebesatz) angewendet. Dieser Hebesatz liegt im Durchschnitt bei 18,49%.¹ Die Gewerbekapitalsteuer ist als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer abziehbar.²

VIII. Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich

Einwendungen gegen die Regelungen im französischen Substanzsteuerrecht ergeben sich aus folgenden Gründen bei:

- der Vermögensteuer,
- der Grundsteuer und
- der Wohnsteuer.

Die Erhebung einer **Vermögensteuer** auf Erwerbsvermögen kann nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründet werden.³ Eine Rechtfertigung kann einerseits durch die **Fundustheorie** nicht geleistet werden, nach der die Einkünfte aus Vermögen als „besonders gesichert“ gelten, da Vermögenseinkünfte⁴ nicht sicherer sind als z.B. die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.⁵ Letztere sind durch soziale Komponenten⁶ den Einkünften aus Vermögen gleichgestellt.⁷ Andererseits kann auch aus der **Vermögensbesitztheorie** die Erhebung einer Vermögensteuer nicht erklärt werden, nach der aus dem bloßen Vermögensbesitz eine besondere Leistungsfähigkeit abgeleitet werden soll.⁸ Weil die Vermögensteuer als Sollertragsteuer definiert ist,⁹ kann über eine Belastung mit der Einkommensteuer

¹ Vgl. *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre* (1994), S. 28; *Éditions Francis Lefebvre: Documentation Francis Lefebvre: Impôts locaux: Sommaire analytique* v. 1 Oktober 1998, S. 3400-3600.

² Vgl. *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 72, Rn. 326.

³ Vgl. *Tipke* (1993), S. 775-783.

⁴ Z.B. die Einkünfte aus Kapitalvermögen oder die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

⁵ Vgl. *Tipke* (1993), S. 776.

⁶ Z.B. Kündigungsschutz, Lohnfortzahlung, Krankengeld, Arbeitslosenunterstützung.

⁷ Vgl. *Tipke* (1993), S. 776.

⁸ Vgl. *ebenda*, S. 778.

⁹ Vgl. *ebenda*, S. 795 m.w.N.

keine weitere Steuerbelastung, d.h. eine Doppelbelastung, gerechtfertigt werden.¹ Die Vermögensbesitztheorie kann somit nicht als Rechtfertigungsansatz der Vermögensteuer dienen.

Aus steuersystematischen Gründen konnte die Erhebung einer **Grundsteuer** mit dem Äquivalenzprinzip nicht gerechtfertigt werden, so dass die Kritikpunkte gegen diese Steuer mit denen in Deutschland identisch sind.²

Die französische Grundsteuer belastet überdies das **Existenzminimum der Mieter und nicht die Einkünfte des Vermieters**, sofern es sich um vermieteten Grundbesitz handelt und die Grundsteuer auf die Mieter überwälzt wird. Diese Belastung des Existenzminimums wird darüber hinaus noch verstärkt, weil neben der Grundsteuer auch eine allgemeine **Wohnsteuer** erhoben wird, welcher jede Person unterliegt, die entweder als Eigentümer, Mieter oder aus einem sonstigen Rechtsgrund eine möblierte Wohnung zur Verfügung hat.³ Eine doppelte Belastung mit Wohnsteuer (*taxe d'habitation*) und der Grundsteuer (*taxe foncière sur le propriété bâties*) tritt somit bei bebauten Grundstücken, die zu Wohnzwecken verwendet werden, ein. Ferner unterliegt Grundbesitz u.U. der Vermögensteuer, so dass es sogar zu einer mehrfachen Belastung kommt, welche im Widerspruch zu dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** steht. Neben diesen Einwänden gegen die grundsätzliche Erhebung einer Grundsteuer und einer Wohnsteuer, sind ferner folgende Unzulänglichkeiten festzustellen.

Da die Grundsteuer als **Sollertragsteuer** gerechtfertigt wurde, ist die Wahl eines Ertragswerts, d.h. des katastermäßigen Reinertrags, als Bemessungsgrundlage der (französischen) Grundsteuer grundsätzlich sachgerecht.⁴ Probleme ergeben jedoch hinsichtlich der Ausgestaltung und Aktualisierung dieser Katastermietwerte.

Die Basismietwerte für **bebaute Grundstücke**, die bei der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1970 ermittelt wurden, **sollten** alle sechs Jahre vollständig überarbeitet und

¹ Vgl. *ebenda*, S. 778.

² Vgl. ab S. 122.

³ Vgl. Art. 1408-I CGI.

⁴ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 817.

alle drei Jahre von den Gemeinden angepasst werden.¹ Eine erneute Hauptfeststellung ist jedoch bis heute **nicht erfolgt**. Auf den 1. Januar 1978 wurde die erste und einzige Anpassung der Katasterwerte auf Gemeindeebene durchgeführt.² Zur Anpassung der Werte vom 1. Januar 1970 auf den 1. Januar 1978 wurden die damals festgestellten Werte für Fabrikgebäude einschließlich der Grundstücke pauschal um ein Drittel erhöht.³ Die Katastermietwerte der anderen Bewertungseinheiten sind im wesentlichen an der durchschnittlichen Mietentwicklung fortgeschrieben worden.⁴ Die letzte Hauptfeststellung für **unbebaute Grundstücke** fand auf den 1. Januar 1961 statt. Die Anpassung der Katastermietwerte auf Gemeindeebene erfolgte einmalig zum 1. Januar 1970 auf der Basis der landwirtschaftlichen Preisentwicklung.⁵

Durch diese pauschale Fortschreibung der Katastermietwerte ist zwar die allgemeine Mietentwicklung hinreichend abgebildet, jedoch sind nicht in ausreichendem Maße die unterschiedlichen Gebäudearten, der technische Fortschritt sowie eventuell geänderte Nutzungsarten der Gebäude berücksichtigt worden. Das Verfahren zeigt damit Züge der deutschen Einheitsbewertung, bei der die auf den 1. Januar 1964 festgestellten Werte pauschal um 40% erhöht wurden.⁶ Die Abschläge von 50% bzw. 20% auf die Bemessungsgrundlagen bei bebauten bzw. unbebauten Grundstücken können daneben auch wenig überzeugen,⁷ da sie höchstens die Höhe der Aufwendungen der Hauptfeststellungszeitpunkte wiedergeben und nicht die realen Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt. Fraglich ist in diesem Zusammenhang auch, warum als Bemessungsgrundlage der Wohnsteuer der Katastermietwert ohne jeden Abschlag verwendet wird.⁸ Durch die Hauptfeststellungszeitpunkte zum 1. Januar 1961 bzw. 1. Januar 1970 und die seitdem vorgenommenen pauschalen Fortschreibungen sowie den Abschlägen ergeben sich damit zwangsläufig Bewertungsunsicherheiten bei den verwendeten Katastermietwerten *de lege lata*.

¹ Vgl. Art. 1516 CGI.

² Vgl. Art. 1518-III CGI und *Tillmanns*, IWB v. 27. Dezember 1993, S. 974.

³ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre*: Fiscal 1998, Rz. 3555.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. *ebenda*, Rz. 3576, Art. 1515 und 1518 sowie Ann. II art. 310 *ter* bis art. 310 *vicies* CGI.

⁶ Vgl. § 121a BewG.

⁷ Vgl. Art. 1388, 1396 CGI.

⁸ Vgl. ab S. 163.

Die Bereicherung drückt sich bei der **Erbschaftsteuer** im Wert des geerbten Vermögens **zum Besteuerungszeitpunkt** aus.¹ Die Bestimmung von zeitnahen Werten wird durch die Veräußerungsvergleichsmethode gewährleistet, da dieser Schätzwert grundsätzlich durch die Übernahme von solchen Kaufpreisen ermittelt wird, die in der nahen Vergangenheit für vergleichbare Objekte erzielt wurden.² Das Verfahren führt damit zu tragbaren und sachgerechten Ergebnissen, wenn sich die Miete auf das gesamte Grundstück, d.h. den Boden- und Gebäudeanteil erstreckt und die Miete ortsüblich vereinbart wurde.³ Insofern fällt bei der französischen Erbschaftsteuer auf, dass die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar ist.

IX. Registersteuer

1. Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge

Grundstücksübertragungen unterliegen in Frankreich **entweder den Registersteuern oder der Umsatzsteuer** und zusätzlich u.U. einer ermäßigten Registersteuer, der *taxe de publicité foncière*. Ob Grundstücksübertragungen mit den Registersteuern oder der Umsatzsteuer belastet werden, richtet sich danach, ob es sich um bebaute oder unbebaute Grundstücke, Grundstücke, die Wohnzwecken oder anderen Zwecken dienen oder um Gebäude handelt, deren Fertigstellungszeitpunkt (*achèvement*) mehr oder weniger als fünf Jahre zurückliegt. Mit Wirkung zum 1. Januar 1999 ist die steuerliche Behandlung von Baugrundstücken, die Wohnzwecken dienen **erheblich geändert** worden.⁴ Gleiches gilt hinsichtlich der Höhe der Registersteuerbelastung.

¹ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 753.

² Vgl. *Bärtels*, IWB v. 24. März 1999, S. 1139.

³ Vgl. *ebenda*.

⁴ Vgl. Loi de finances pour 1999, N° 98-1266 du 30. Decembre 1998, J.O. (Lois et décrets) numéro 303 du 31 decembre 1998. Vgl. zu einer Gegenüberstellung der register- und umsatzsteuerlichen Belastung von Grundstücksübertragungen im Jahr 1998 mit den ab dem 1. Januar 1999/1. September 1998/15. September 1999 geltenden geänderten Vorschriften: *Voos, Christoph*: Register- und Umsatzsteuer auf Grundstücksübertragungen 2000 in Frankreich, IWB v. 22. März 2000, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1231-1236. Teilweise stimmen die nachfolgend gemachten Ausführungen fast wörtlich mit dem angeführten Beitrag überein.

Den Registersteuern unterliegen in Frankreich gemäß Art. 634-1-3° CGI u.a. Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks oder den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs an einem inländischen Grundstück begründen. Von dieser allgemeinen Regelung sind auch Übertragungen von Grundbesitz im Rahmen von Umstrukturierungsvorgängen erfasst, welche jedoch durch die Artikel 809, 810, 816, 816-A und 817 CGI fast vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

Die **Lieferung von fertigen Gebäuden** unterliegt nur dann der Registersteuer, wenn es sich um Gebäude handelt, deren Fertigstellungszeitpunkt (*achèvement*) länger als fünf Jahre zurückliegt.¹ Die Lieferung neuer Gebäude, d.h. die Veräußerung von fertigen Gebäuden innerhalb von fünf Jahren nach dem Fertigstellungszeitpunkt (Art. 257-7°-2 CGI) sowie die Veräußerung von künftig fertigzustellenden Gebäuden unterliegt nur dann den Registersteuern, sofern nach Fertigstellung bereits eine Veräußerung an eine Person stattgefunden hat, die nicht gewerblicher Grundstückshändler (*marchand de biens*) ist.²

Die **Lieferung von Bauland**, d.h. von unbebauten Grundstücken, bebauten Grundstücken mit zum Abbruch bestimmten Gebäuden und Grundstücken mit unfertigen Gebäuden (Art. 257-7° CGI und Art. 691 CGI) unterlag bis 1998 stets der Umsatzsteuer.³ Durch Art. 40-I Loi 98-1266 ist Art. 257-7°-1 CGI ab dem 1. Januar 1999 nicht mehr auf Bauland anzuwenden, welches für eine Bebauung zu Wohnzwecken durch Privatpersonen (*particuliers*) vorgesehen ist. Grundstücksübertragungen dieser Art unterliegen nunmehr der Registersteuer.

Die Grundstücksübertragung erfolgt in einem zusammengefassten Verfahren (*formalité fusionnée*), bei dem zum einen das Rechtsgeschäft beglaubigt (*enregistrement*) und zum anderen die Grundstücksübertragung im Grundbuch (*fichier immobilier*) veröffentlicht wird.⁴

¹ Vgl. Art. 1594-A CGI, Art. 1594-C CGI i.V.m. Art. 662-1° CGI, Art. 635-1° CGI; Art. 1584 CGI und Art. 257-7°-2 CGI i.V.m. Art. 257-7°-1 CGI.

² Vgl. Art. 662-1° CGI i.V.m. Art. 635-1 CGI.

³ Vgl. Art. 257-7° CGI 1998.

⁴ Vgl. Tillmanns, IWB v. 10. Dezember 1993, S. 960.

Bei inländischem Grundbesitz eines Steuerausländers ergeben sich im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten keine Besonderheiten. Sofern die Übertragung von im Ausland belegenen Grundbesitz in Frankreich beurkundet wird, fällt eine Registersteuer von 4,8% auf den Kaufpreis an.¹

2. Bemessungsgrundlage und Tarif

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung bzw. der höhere Marktwert, den die Verwaltung durch Vergleichsmarktpreise oder durch direkte Wertermittlung bestimmt.² Auf diese Bemessungsgrundlage werden ab dem 1. Januar 1999 bzw. 1. September 1998 ausschließlich Registersteuern von den Departements und den Kommunen erhoben.

Mit Wirkung zum 1. Januar 1999 ist der maximal zulässige Satz für die Registersteuern der Departements von 15,4% einheitlich auf 3,6% gesenkt worden, sofern der Erwerber den Grundbesitz für mindestens drei Jahre für **andere Zwecke als Wohnzwecke** nutzt (*ventes d'immeubles professionnels*).³

Durch das Jahressteuergesetz 2000 (Art. 9 Loi 99-1172) ist rückwirkend zum 15. September 1999 die unterschiedliche registersteuerliche Behandlung von Grundbesitz, der **Wohnzwecken** dient, aufgehoben worden.⁴ Nunmehr wird ein einheitlicher Satz von 3,6% angewendet. Mit dieser Maßnahme ist die Aufhebung von Art. 1594-DA CGI und Art. 1594-F-*quater* CGI verbunden.

Durch Art. 39-I-4 Loi 98-1266 vom 30. Dezember 1998 wurde Art. 1599-*sexies* CGI aufgehoben, welcher bei Grundstücken die Erhebung einer Registersteuer in Höhe von 1,6% der Bemessungsgrundlage vorsah. Für Grundbesitz, der Wohnzwecken

¹ Vgl. Art. 714 CGI.

² Vgl. Art. 683-I S. 2 CGI, Art. 1584 CGI bzw. Art. 1599-*sexies* jeweils i.V.m. Art. 683-I S. 2 CGI und *Tillmanns*, IWB v. 10. Dezember 1993, S. 960.

³ Vgl. Art. 1594-DA-I CGI.

⁴ Vgl. Loi de finances pour 2000, N° 99-1172 du 30. Décembre 1999, J.O. (Lois et décrets) du 31. Décembre 1999.

dient, trat die Aufhebung des Art. 1599-*sexies* CGI bereits ab dem 1. September 1998 für alle Übertragungen in Kraft (Art. 39-I-5 Loi 98-1266).

Die Kommunalsteuer wird weiterhin mit 1,2% (Art. 1584 CGI) unabhängig davon erhoben, ob der Grundbesitz für Wohnzwecke oder nicht für Wohnzwecke genutzt wird.

Für die Veranlagung und Erhebung der Registersteuern wird ferner eine sog. *prélèvement* i.H.v. 2,5% erhoben. Bemessungsgrundlage dieser Abgabe ist die Departementsteuer und nicht die Gegenleistung.¹

Die folgende Synopse (Tabelle 5) gibt einen zusammenfassenden Überblick über die **Belastung von Grundstücksübertragungen *de lege lata*** mit den Registersteuern (einschließlich der *prélèvement*):

Tabelle 5:
Registersteuerbelastungen in Frankreich

Steuerobjekt Steuerart	Bauland		Unfertige Gebäude	Fertige Gebäude		
	Wohnzwecke	Sonstige		< 5 Jahre	> 5 Jahre	
					Wohnzwecke	Sonstige
Departementsteuer	3,60%	-	-	-	3,60%	3,60%
Kommunalsteuer	1,20%	-	-	-	1,20%	1,20%
Prélèvement	0,09%	-	-	-	0,09%	0,09%
Gesamtbelastung	4,89%	-	-	-	4,89%	4,89%

3. Besondere Problemstellung bei Umstrukturierungsmaßnahmen

Übertragungen von Grundbesitz im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen sind in Frankreich grundsätzlich grunderwerbsteuerbar. **Formwechselnde Umwandlungen** (*transformation*) und „übertragende Umwandlungen“ einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und umgekehrt unterliegen seit dem 1. Januar 1998 einer

¹ Vgl. Art. 1647-V-a CGI.

festen Registersteuer in Höhe von € 230, sofern der Steuerpflichtige, d.h. der „Einbringende“, die gewährten Gesellschaftsanteile mindestens fünf Jahre hält.¹ Sollte die Mindesthaltefrist nicht eingehalten werden, fällt eine Registersteuer in Höhe von insgesamt 4,8% (vermindert um die bereits gezahlten Steuern) an.²

Auch bei **Verschmelzungen** und bei **Spaltungen** wird seit dem 1. Januar 1998 gemäß Art. 816-I-1° CGI bzw. Art. 817-I CGI i.V.m. Art. 816-I-1° CGI eine feste Registersteuer in Höhe von € 230 erhoben.³

X. Umsatzsteuer

1. Steuerbare Umsätze

a.) Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz sowie die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz eines Steuerpflichtigen sind generell als Lieferung von Gegenständen (*livraison de biens*) bzw. als Dienstleistungen (*prestation de services*) gemäß Art. 256-I CGI umsatzsteuerbar. **Umsatzsteuerbefreit ist die Liefere-**

¹ Die übertragende Umwandlung ist dem französischen Steuer- und Gesellschaftsrecht fremd. Diese Vorgänge unterliegen daher den allgemeinen Regeln über die Auflösung von Gesellschaften und die Einbringung von Wirtschaftsgütern, Teilbetrieben und Betrieben in andere Gesellschaftsformen. Vgl. *Tillmanns*, in: Widmann/Mayer (Hrsg.), Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. F 32. Für die vorliegende Untersuchung wird darauf jedoch nicht eingegangen, da die steuerlichen Rechtsfolgen *de lege lata* identisch sind. Vgl. zur festen Registersteuer: Art. 809-I-3° CGI und Art. 809-I-*bis* CGI sowie Art. 810-III S. 4 CGI. Vgl. zur Behaltensfrist: Art. 809-I-*bis* CGI und Art. 810-III S. 3 und S. 4 CGI.

² Diese Steuer setzt sich aus der Departementsteuer von 3,6% (Art. 809-I-*bis* und Art. 810-III S. 3 und S. 4 CGI) und der Kommunalsteuer von 1,2% (Art. 1584-1 S. 2 CGI) zusammen. Vgl. auch: *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 97, Rn. 460.

³ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre (Hrsg.)*: Fiscal 1998, Rz. 7635, 7624. Dieser feste Satz wird bei Verschmelzungen (*fusions*) erst seit dem 1. Januar 1998 erhoben. Vgl. zu den alten Tarifen, insbesondere zu „den gewährten steuerlichen Erleichterungen“, die zu einer höheren Steuer als die allgemeinen Regeln geführt haben: *Tillmanns, Wolfhard*: Umwandlung, Fusion, Scission und Teilbringung im französischen Handels- und Steuerrecht, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar. Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. F 103.1 bis Rz. F 182.10 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangabe), Teil C, insbesondere Rz. F 113 und F 152.

lung von alten Gebäuden.¹ Die Vermietung nicht eingerichteter Räume, sofern sie nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs erfolgt, ist ebenfalls umsatzsteuerfrei.² Umsatzsteuerpflichtig ist damit in Frankreich insbesondere die Lieferung von neuen Gebäuden und u.U. die Lieferung von Bauland.

Der Begriff „**Veräußerung neuer Gebäude**“ umfasst die Veräußerung von fertigen Gebäuden innerhalb von fünf Jahren nach dem Fertigstellungszeitpunkt.³ Sofern jedoch nach der Fertigstellung bereits eine Veräußerung an eine Person stattgefunden hat, die nicht gewerblicher Grundstückshändler (*marchand de biens*) ist, unterliegt der Veräußerungsvorgang nicht der Umsatzsteuer, sondern den Registersteuern.⁴ Trotz der umsatzsteuerpflichtigen Lieferung von neuen Gebäuden wird eine (ermäßigte) Registersteuer, die *taxe de publicité foncière*, in Höhe von 0,6% des Kaufpreises erhoben.⁵ In diesem Fall tritt somit eine **Doppelbelastung** der Grundstücksübertragung mit der Umsatz- und der Grunderwerbsteuer (Registersteuer) ein. Die Umsatzsteuer gehört jedoch nicht zur Bemessungsgrundlage der *taxe de publicité foncière*.⁶

Bei Einfamilienhäusern ist nur derjenige Teil des Kaufpreises umsatzsteuerpflichtig, der auf die ersten 2.500 m² des Grundstücks entfällt.⁷ Bei Gebäuden, die zu drei Viertel ihrer Fläche nicht Wohnzwecken dienen, ist die Umsatzsteuer nur auf den Teil des Kaufpreises anwendbar, der für den Grundstücksteil gezahlt wird, der vom Gebäude selbst bedeckt wird.⁸ Auf die übersteigenden Beträge werden Registersteuern erhoben.⁹

Bauland i.S.d. französischen Steuergesetzes sind unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke mit zum Abbruch bestimmten Gebäuden sowie Grundstücke mit unfer-

¹ Vgl. Art. 257-7°-2 i.V.m. Art. 257-7°-1 CGI.

² Vgl. Art. 261-D-2° CGI.

³ Vgl. Art. 257-7°-1 und Art. 257-7°-2 CGI.

⁴ Vgl. Art. 257-7°-1, 257-7°-2 CGI und Art. 662-1° i.V.m. Art. 635-1 CGI sowie die (nicht eingreifenden) Befreiungsvorschriften der Artikel 691 und 692 CGI.

⁵ Vgl. Art. 692 CGI.

⁶ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 5229.

⁷ Vgl. *Tillmanns*, IWB v. 10. Dezember 1993, S. 959-961.

⁸ Vgl. Art. 257-7°-1-c) CGI und Art. 257-7°-3-a) CGI.

⁹ Vgl. Art. 662-1° i.V.m. Art. 635-1 und Art. 691-II-2° und Art. 691-III CGI.

tigen Gebäuden.¹ Die Lieferung von Bauland unterliegt seit dem 1. Januar 1999 nur dann gemäß Art. 257-7° CGI der Umsatzsteuer, wenn das Bauland nicht für eine Bebauung zu Wohnzwecken durch eine Privatperson vorgesehen ist.

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt.² Auf diese Bemessungsgrundlage wird ein Steuertarif von 19,6% angewendet.³ Die Umsatzsteuer wird im Wege der Veranlagung nach Art. 270, 287 CGI erhoben. Die im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen stehenden Vorsteuerbeträge sind bei der Ermittlung der Umsatzsteuer-Zahllast gemäß Art. 271 CGI abzugsfähig.

b.) Veräußerung von Grundstücken durch bestimmte Gewerbetreibende

Personen, die gewerblich mit Grundstücken handeln, unterliegen unter bestimmten Umständen umsatzsteuerlichen Sondervorschriften, d.h. insbesondere der *taxe sur la valeur ajoutée (TVA) immobilière*, die im folgenden dargestellt werden.⁴ Der Umsatzsteuersatz beträgt jedoch in allen drei Fällen 19,6%.⁵

Der *marchand de biens*, d.h. der gewerbliche Grundstückshändler unterliegt der Umsatzsteuer gemäß Art. 268 CGI nur mit seiner Gewinnspanne, d.h. mit der Differenz zwischen dem Verkaufspreis des Grundstücks abzüglich des Einkaufspreis zuzüglich sonstiger Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung.⁶ Daneben unterliegen diese Umsätze der ermäßigten *taxe de publicité foncière*.⁷

Im Falle der Bebauung von Grundstücken zur Weiterveräußerung unterliegt der *marchand de biens* entweder der *TVA immobilière* (Art. 266 CGI) oder der üblichen

¹ Vgl. Art. 257-7° und 691 CGI sowie *Tillmanns*, IWB v. 10. Dezember 1993, S. 960-961.

² Vgl. Art. 266-1°-a) CGI.

³ Vgl. Art. 278-I CGI.

⁴ Diese Personen unterliegen gemäß Art. 257-6° und Art. 257-7° CGI explizit der Umsatzsteuer.

⁵ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 5281, 5296-5300.

⁶ Vgl. *ebenda*, Rz. 5280.

⁷ Vgl. *ebenda*, Rz. 5283.

Umsatzsteuer und der *taxe de publicité foncière* i.H.v. 0,6 %.¹ Die Veräußerung neuer Gebäude unterliegt der *TVA immobilière*.²

Beim Erwerb eines (bebauten oder unbebauten) Grundstücks ist wesentlich, dass in den Fällen, in denen keine *TVA immobilière* anfällt, die volle Registersteuer geschuldet wird.

Lotisseurs, d.h. Personen, die gewohnheitsmäßig Grundstücke zum Zwecke der Veräußerung parzellieren, unterliegen der *TVA immobilière*.³

Die *intermediaires* (Zwischenhändler) unterliegen den allgemeinen Besteuerungsregeln.⁴

c.) *Optionsmöglichkeiten*

Da die Vermietung von Grundbesitz, sofern sie nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs erfolgt, umsatzsteuerfrei ist, können gemäß Art. 271 CGI keine Vorsteuerbeträge abgezogen werden.⁵

Gemäß Art. 260-2° CGI hat der Steuerpflichtige daher die Möglichkeit zur Steuerpflicht der **Vermietungsumsätze** zu optieren, wenn er den Grundbesitz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen vermietet.⁶ Die Vermietung ist bei Option zum Steuersatz von 19,6 % umsatzsteuerpflichtig. Folge der Option ist die Abzugs- und Erstattungsfähigkeit der Vorsteuer.⁷ Dies gilt insbesondere für die

¹ Vgl. *ebenda*, Rz. 5275.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. *ebenda*, Rz. 5275, 5276.

⁴ Vgl. *ebenda*, Rz. 5280 und *Tillmanns*, IWB v. 10. Dezember 1993, S. 962.

⁵ Vgl. Art. 261-D-2° CGI.

⁶ Die Option ist gemäß Art. 260-2°-b) CGI auch bei der Vermietung an Nicht-Unternehmer (*non assujetti*) möglich. Da jedoch die Option bei Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, ausgeschlossen ist (Art. 260-2°-a) CGI) und bei allen anderen Nutzungsüberlassungen, die im Rahmen dieser Untersuchung betrachtet werden, gleichzeitig der Unternehmerbegriff des Art. 256-A CGI erfüllt ist, wird dieser Sonderfall, der v.a. die Nutzungsüberlassung an Arbeitnehmer („(...) les salariés et les autres personnes qui sont liés par un contrat du travail (...)“) betrifft, nicht betrachtet.

⁷ Vgl. Art. 271 CGI.

Umsatzsteuer, die beim Kauf der Immobilie angefallen ist. Die Nutzungsüberlassung von **Grundbesitz zu Wohnzwecken** ist ausdrücklich von der Optionsmöglichkeit gemäß Art. 260-2°-a) CGI ausgeschlossen.

Wird die umsatzsteuerpflichtige Vermietung wieder aufgegeben, sind die abgezogenen Vorsteuern innerhalb eines Zeitraums von zehn bzw. zwanzig Jahren anteilig zu berichtigen.¹ Der Berichtigungszeitraum von zehn Jahren gilt für Gebäude, die vor dem 1. Januar 1996 angeschafft worden sind. Für Anschaffungen nach dem 1. Januar 1996 gilt ein Berichtigungszeitraum von zwanzig Jahren.²

Lieferungen von Grundstücken unterliegen entweder zwingend der Umsatzsteuer oder den Registersteuern. Eine Optionsmöglichkeit existiert **nicht**.³

2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der Ort der Lieferung in Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung ist im französischen Steuerrecht gemäß Art. 258-II CGI dort, wo der Grundbesitz belegen ist. Ob die Veräußerung **französischen** Grundbesitzes im Einzelfall der Grunderwerbsteuer (Registersteuer) oder der Umsatzsteuer unterliegt, richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften. Der Ort der Nutzungsüberlassung von französischem Grundbesitz eines Steuerausländers ist gemäß Art. 259 CGI und Art. 259-A-2° CGI dort, wo der Grundbesitz belegen ist, so dass diese sonstige Leistung gemäß Art. 256-I CGI in Frankreich zwar umsatzsteuerbar, aber umsatzsteuerbefreit ist, sofern der Steuerpflichtige nicht gemäß Art. 260-2° CGI zur Steuerpflicht optiert hat.

Die Lieferung und Nutzungsüberlassung von **ausländischem**, d.h. nicht in Frankreich belegenem Grundbesitz, ist gemäß Art. 258-2° CGI nicht umsatzsteuerbar.

¹ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre* (2001), Rz. 4051.

² Vgl. *ebenda*, Rz. 4835 sowie *Waardenberg van, D.A./Ermel, Anne*: Value added taxation in France, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): Guides to European Taxation. Volume IV: Value added taxation in Europe. Binder: **: (France, Germany, Greece, Hungary, Ireland. Amsterdam (Loseblatt), Stand: 109. Ergänzungslieferung, April 2001, Fach: France, S. 1-178, S. 119-120, Tz. 12.7.2.

³ Vgl. Art. 260-2° CGI.

XI. Kritische Würdigung der verkehrsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in der Republik Frankreich

In Frankreich ergeben sich Zweifelsfragen hinsichtlich:

- der umsatzsteuerlichen Erfassung von Vermietungsumsätzen,
- der Berichtigungsvorschriften der Umsatzsteuer,
- der nur teilweise umsatzsteuerpflichtigen Grundstückslieferungen und
- der damit verbundenen Belastung mit Registersteuern.

Zum einen konnte die Erhebung der Umsatzsteuer als Einkommenverwendungssteuer durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden, zum anderen ist auch die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, d.h. das Entgelt, mit dem Grundsatz der **Allgemeinheit und Gleichheit** vereinbar, da sich die Leistungsfähigkeit grundsätzlich darin ausdrückt, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten.¹ Gemäß Art. 261-D-2° CGI werden aber alle **Vermietungsumsätze** von der Umsatzsteuer ohne Rücksicht darauf befreit, ob der Grundbesitz zu Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer vermietet wird. Die Kritikpunkte gegen diese Regelung sind insoweit mit den in Deutschland erhobenen Einwänden identisch.²

Die französischen **Berichtigungsvorschriften zur Umsatzsteuer** werden offenbar von der gleichen Vorstellung wie die entsprechende deutsche Vorschrift getragen, dass Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung bzw. Herstellung von Gegenständen des Anlagevermögens entfallen, wirtschaftlich mehrere Perioden betreffen, da die abgezogenen Vorsteuern innerhalb eines Zeitraums von zehn bzw. zwanzig Jahren anteilig berichtigt werden.³ Damit ergeben sich dieselben Unzulänglichkeiten wie in Deutschland.⁴

¹ Vgl. *Baur (1974)*, S. 132, S. 44, S. 38-39; *Tipke (1993)*, S. 931.

² Vgl. ab S. 124.

³ Vgl. *Mémento Pratique Francis Lefebvre: Fiscal 1998*, Rz. 4051.

⁴ Vgl. ab S. 124.

Die Vorschriften zur umsatz- und registersteuerlichen Belastung der Übertragung von Grundstücken entsprechen Art. 33 Abs. 1 und Art. 13 B der 6. EG-Richtlinie,¹ sind aber im Detail aus den in Deutschland diskutierten Gründen reformbedürftig.²

Ferner tritt in den Fällen eine **Doppelbelastung** der Grundstücksübertragung mit der Umsatz- und der Grunderwerbsteuer ein, wenn neue Gebäude veräußert werden. Zusätzlich zur 19,6%-igen Umsatzsteuer wird eine ermäßigte Steuer erhoben. Die *taxe de publicité foncière* in Höhe von 0,6% des Kaufpreises kann nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie nicht als Steuer, sondern als Gebühr für die Eintragung des neuen Eigentümers in das Grundbuch angesehen wird, da auch die Registersteuer grundsätzlich in einem zusammengefassten Verfahren (*formalité fusionnée*) erhoben wird. Bei diesem Verfahren wird zum einen das Rechtsgeschäft beglaubigt (*enregistrement*) und zum anderen wird die Grundstücksübertragung im Grundbuch (*fichier immobilier*) veröffentlicht. Ähnliche Rechtfertigungsüberlegungen gelten für die Erhebung einer Pauschalsteuer von € 230 bei Übertragungen von Grundbesitz im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen, welche grundsätzlich grunderwerbsteuerbar, allerdings im wesentlichen von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Letzteres ist im Vergleich zu den entsprechenden Rechtsvorschriften in Deutschland positiv zu werten.³

Abschließend ist zu den umsatzsteuerlichen Vorschriften negativ zu bemerken, dass die Erhebung der Umsatzsteuer im Vergleich zu den Substanzsteuern und der Grunderwerbsteuer als nicht sehr sicher einzustufen ist, da die Finanzbehörden in erster Linie auf die Angaben des Steuerpflichtigen vertrauen müssen. Positiv ist bei der Registersteuer festzustellen, dass das zusammengefasste Verfahren, welches zur Grundstücksübertragung zwischen den Vertragsparteien zwar juristisch nicht notwendig, jedoch zur Wirksamkeit der Übertragung gegenüber Dritten erforderlich und damit unumgänglich ist,⁴ eine hohe Erhebungssicherheit der französischen Grunderwerbsteuer gewährleistet.

¹ Vgl. ab S. 175.

² Vgl. ab S. 337.

³ Vgl. zur Analyse der deutschen Vorschriften ab S. 127.

⁴ Vgl. *Tillmanns, Wolfhard*: Rechtsfragen zum französischen Grundbesitz, IWB v. 13. April 1994, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 455-468, S. 455-456.

B. DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IM VEREINIGTEN KÖNIGREICH DER NIEDERLANDE

I. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Einkunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz¹

Natürliche bzw. juristische Personen, die in den Niederlanden ihren Wohnsitz bzw. ihren Sitz haben, sind unbeschränkt, d.h. mit ihrem Welteinkommen (*belastbaar inkomen*) einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig.² Natürliche bzw. juristische Personen, die weder ihren Wohnsitz bzw. Sitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. den Ort der Geschäftsleitung in den Niederlanden haben, sind beschränkt, d.h. mit ihrem Inlandseinkommen (*Nederlands inkomen*) i.S.d. Art. 7.1 Wet IB einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig.³

Die Einkünfteermittlungsmethode ist von der Buchführungspflicht des Steuerpflichtigen und der Zuordnung des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen ab-

¹ Das niederländische Einkommensteuerrecht ist mit Wirkung zum 1. Januar 2001 grundlegend geändert worden. Insbesondere ist ein sog. *Boxen-System* eingeführt worden, wonach die steuerpflichtigen Einkünfte in drei Boxen eingeteilt werden. Hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte, der Verlustverrechnung und des Steuertarifs gelten für jede Box besondere Vorschriften. Von einer Darstellung der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Regelungen bzw. von einem Vergleich mit den ab dem 1. Januar 2001 geltenden Vorschriften wird vollständig abgesehen, da sich dadurch im Hinblick auf die Zielsetzung dieser Untersuchung keine weiterführenden Erkenntnisse hinsichtlich der kritischen Bestandsaufnahme und Fortentwicklung der *gegenwärtigen* Grundbesitzbesteuerung gewinnen lassen. Gleiches gilt auch für die niederländische Vermögensteuer (*vermogensbelasting*), die letztmalig im Veranlagungszeitraum 2000 erhoben wurde.

² Vgl. Art. 2.1 Ziff. 1 lit.a und Art. 3.1 (Box I), 4.1 (Box II), 5.1 (Box III) Wet IB bzw. Art. 2 und Art. 7-16 Wet Vpb. Der Begriff des Wohnsitzes und des Sitzes ist in den Niederlanden im Gegensatz zu Deutschland und Österreich nicht näher präzisiert. Vielmehr wird der Wohnsitz und der Sitz nach den Umständen des Einzelfalles beurteilt. Vgl. Art. 4 Ziff. 1 AWR. In den Niederlanden werden diese Begriffe anhand von Kriterien ausgelegt, die denen der Doppelbesteuerungsabkommen angenähert sind. Vgl. *Obluda, Sybille*: Das Steuerrecht der Niederlande, IWB v. 28. Januar 1998, Fach 5: Niederlande, Gruppe 2, S. 239-254, S. 239 und *Müssener, Ingo*: Niederlande, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-96, S. 12.

³ Vgl. Art. 2.1 Ziff. 1 lit. b Wet IB i.V.m. Art. 7.1 Wet IB bzw. Art. 3 und Art. 17 Ziff. 3 Wet Vpb i.V.m. Art. 7.1 Wet IB.

hängig.¹ Natürliche und juristische Personen, die den Grundbesitz dem Betriebsvermögen zugeordnet haben, sind gemäß Art. 3.25 Wet IB zur Gewinnermittlung durch Bilanzierung verpflichtet.² Bei juristischen Personen ergibt sich die Bilanzierungspflicht entsprechend aus Art. 8 Ziff. 1 Wet Vpb i.V.m. Art. 3.25 Wet IB.

Natürliche und juristische Personen erzielen demnach Einkünfte aus Unternehmen (*winst uit onderneming*), wenn der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt wird und der Grundbesitz zum Betriebsvermögen gehört.³ Diese Einkünfte gehören gemäß Art. 3.1 Ziff. 2 lit. a Wet IB zu den sog. **Box I-Einkunftsarten**.

Natürliche Personen, die den Grundbesitz im Privatvermögen halten, erzielen Einkünfte aus Vermögen bzw. **Einkünfte aus Box III** gemäß Art. 5.1, 5.3 Ziff. 2 lit. a Wet IB, die als **fiktive Einkünfte** ermittelt werden, welche sich nach einem bestimmten Prozentsatz des Vermögens bemessen.⁴

Die Einkommensteuer (*inkomstbelasting*) wird in den Niederlanden ab 2001 ausschließlich für die Box I-Einkünfte in Form eines **progressiven Scheibentarifs** (*schijffentarief*) gemäß Art. 2.10 Wet IB erhoben.⁵ Der Tarif beträgt in 2004 für zu versteuernde Einkommensteile bis € 15.331 2,95%, für weitere Beträge bis € 27.847 8,45%, für weitere Beträge bis € 47.745 42% und für alle weiteren Beträge über

¹ Vgl. Art. 3.2, 3.3, 3.8 Wet IB.

² Vgl. *Keun, Friedrich/Laumann, Elke/Tenhumberg, Ewald*: Rechnungslegungsvorschriften in den Niederlanden, IWB v. 25. Juni 1992, Fach 5: Niederlande, Gruppe 3, S. 169-183, S. 169-170 und *Müssener*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 17-18. Die in diesen Beiträgen gemachten Erläuterungen beziehen sich allerdings auf das Einkommensteuergesetz 1964 mit späteren Änderungen. Jedoch ist Art. 3.25 Wet IB 2001 mit Art. 9 Wet IB 1964 – abgesehen von zwei redaktionellen Änderungen – identisch, so dass diese Ausführungen insoweit weiterhin gültig sind.

³ Vgl. Art. 3.2, 3.3, 3.8 Wet IB bzw. Art. 8 Wet Vpb i.V.m. Art. 3.2, 3.3, 3.8 Wet IB. Der Gewinn wird bei juristischen Personen – ungeachtet körperschaftsteuerlicher Spezialvorschriften – nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt. Vgl. Art. 8 Ziff. 1 Wet Vpb i.V.m. Art. 3.25 Wet IB.

⁴ Die Box II-Einkünfte betreffen Einkünfte aus der Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen (Art. 4.1 Wet IB), die für diese Untersuchung jedoch nicht von Bedeutung sind.

⁵ Der Sondertarif für beschränkt Steuerpflichtige (Art. 53b Wet IB 1964 i.d.F. 1998) ist bereits mit Wirkung zum 1. Januar 1999 aufgehoben worden, da er gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 43 EG-V verstieß. Vgl. auch: EuGH v. 27. Juni 1996, Rs. C-107/94 (*sog. Asscher-Urteil*), IWB v. 24. Juli 1996, Fach 11a: Rechtsprechung, S. 115-124 und im Anschluss *Hoge Raad* (Oberster Niederländischer Gerichtshof) v. 28. Mai 1997, BNB 1997, S. 279-280, der die Anwendung des 25%-igen Mindeststeuersatzes für Steuerpflichtige aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union außer Kraft setzte.

€ 47.745 52%.¹ Für die Box III-Einkünfte gilt gemäß Art. 2.13 Wet IB ein **pauschaler Steuersatz von 30%**. Der Tarif der Körperschaftsteuer (*vennootschapsbelasting*) beträgt gemäß Art. 22 Wet Vpb 34,5% auf das Welteinkommen (*belastbare bedrag*) bei unbeschränkt Steuerpflichtigen bzw. auf das inländische Einkommen (*belastbare Nederlandse bedrag*) bei beschränkt Steuerpflichtigen.² Die ausgeschütteten Dividenden unterliegen beim Anteilseigner dem normalen Einkommensteuertarif.³ Im Rahmen der hier zu betrachtenden Einkünfte wird die Einkommen- und Körperschaftsteuer im Wege der Veranlagung erhoben.⁴

2. Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen

In den Niederlanden werden dem Steuerpflichtigen ausschließlich bei den **Box I-Einkünften** die tatsächlichen Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet.⁵ Die Zurechnung erfolgt unabhängig davon, ob es sich bei den Einnahmen um den vereinbarten Mietzins für die Nutzungsüberlassung oder um sonstige Einnahmen handelt, die der Nutzende neben dem Nutzungsentgelt (Nebenkosten) zu zahlen hat.⁶

Die **Box III-Einkünfte** werden pauschal, d.h. unabhängig von der tatsächlichen Höhe der Einnahmen und Ausgaben, mit 4% des zugrunde liegenden Netto-Vermögens ermittelt.⁷ Die entsprechenden Besitz- und Schuldposten werden gemäß Art. 5.19 Wet IB mit dem gemeinen Wert bewertet.⁸

¹ Vgl. Art. 2.10 Wet IB.

² Vgl. Art. 7 bzw. 17 Wet Vpb.

³ Ausgeschüttete Dividenden unterliegen zunächst einer 25%-igen Quellensteuer (*dividendbelasting*), die auf die veranlagte Einkommensteuerschuld des Steuerpflichtigen angerechnet wird. Vgl. Art. 5 und 7 Wet div.bel. In den Niederlanden existiert somit kein Anrechnungssystem, sondern ein klassisches Körperschaftsteuersystem, welches zu einer Doppelbelastung der Einkünfte auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene führt.

⁴ Vgl. Art. 62 Ziff. 1 Wet IB bzw. Art. 24 Wet Vpb.

⁵ Vgl. Hofstra, H.J./Stevens, L.G.M.: *Inkomstenbelasting*. 5. Aufl., Deventer 1998, S. 473 Rn. 508.

⁶ Vgl. *ebenda*.

⁷ Vgl. Art. 5.2 Wet IB.

⁸ Vgl. Obluda, IWB v. 8. März 2000, S. 296.

3. Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben

a.) *Abzugsfähigkeit dem Grunde nach*

In den Niederlanden sind alle Ausgaben, die im Zusammenhang mit Grundbesitz anfallen, seit 2001 nur noch bei den **Box-I Einkünften**, abzugsfähig, sofern es sich um bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich um Ausgaben handelt, die durch den Betrieb veranlasst sind.¹

Da die **Box III-Einkünfte** ab 2001 pauschal mit 4% des Netto-Vermögens ermittelt werden, sind die tatsächlich entstandenen Werbungskosten nicht mehr relevant.²

b.) *Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungsgrundlagen*

Ausgangspunkt der Abschreibungen (*afschrijving*) bei den **Box I-Einkünften** sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Grundbesitzes (*aanschaffings- of voortbrengingskosten*), sofern der Grundbesitz zum Betriebsvermögen gehört.³ Anschaffungskosten sind diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (Art. 388 Abs. 1 BW 2). Im einzelnen bestehen folgende Teilbestandteile.⁴

Als **Anschaffungspreis** wird der reine Kaufpreis und damit die Gegenleistung für die Lieferung des angeschafften Grundbesitzes betrachtet. Die im Falle einer Option zur Steuerpflicht der Grundstückslieferung anfallende Umsatzsteuer (Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 1 Wet OB) gehört nicht zum Anschaffungspreis, da sie nach Art. 15 Abs. 1 lit. a Wet OB als Vorsteuer abziehbar ist. Ausnahmsweise gehört der Vorsteuerbetrag

¹ Vgl. *Müssener*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 18 Rn. 54.

² Vgl. *Obluda*, IWB v. 8. März 2000, S. 296.

³ Vgl. Art. 3.30 Ziff. 1 Wet IB; Art. 384 Abs. 1 BW 2, Art. 388 Abs. 1 BW 2, Art. 386 Abs. 4 BW 2 und *Hofstra/Stevens* (1998), S. 243-244.

⁴ Vgl. *Mobach H./Sillevis, L.W./de Vries, N.H.*: *Cursus Belastingrecht*, Bd. 2.1.: *Inkomstenbelasting*. Deventer (Loseblatt), Stand: 318. Ergänzungslieferung, Juni 2001, S. 391 Rn. 2.2.14.E,c.1.I. Hinsichtlich der nachträglichen Anschaffungskosten und der Anschaffungspreisminderungen wird auf die Ausführungen für Deutschland verwiesen, die hier gleichermaßen gelten. Vgl. ab S. 61.

jedoch zum Anschaffungspreis, wenn der Steuerpflichtige umsatzsteuerfreie Vermietungsleistungen gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. b Wet OB erbringt, da der Vorsteuerabzug dann ausgeschlossen ist.

Zu den typischen **Anschaffungsnebenkosten** zählen bei Grundbesitz insbesondere die Maklerprovision, die Kosten für die Beurkundung des Kaufvertrages, die Grunderwerbsteuer sowie Auflassungs- und Grundbuchgebühren.¹

Der Begriff der „**Herstellungskosten**“ (*voortbrengingskosten*) ist in Art. 388 Abs. 2 BW 2 umschrieben als Aufwendungen, die für die Herstellung oder Erweiterung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.²

Die **Abschreibungssätze** sind in den Niederlanden nicht gesetzlich festgelegt, sondern richten sich nach der Nutzungsdauer des Grundbesitzes und dem guten Kaufmannsbrauch.³

Ist der Grundbesitz dem **Betriebsvermögen** zugeordnet, bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes den Ausgangspunkt für die Abschreibungen. Sofern sich der Steuerpflichtige für die lineare Abschreibungsmethode (*lineaire afschrijving per jaar*) entscheidet, können Wohn- und Geschäftshäuser mit zwei Prozent abgeschrieben werden.⁴ Handelt es sich um Fabrikgebäude, werden Abschreibungssätze zwischen zwei und vier Prozent pro Jahr als angemessen angesehen.⁵ Diese Prozentsätze können durch Nachweis des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung widerlegt werden, so dass andere Abschreibungssätze zur Anwendung kommen können.⁶ Der Steuerpflichtige hat

¹ Vgl. *ebenda*.

² Vgl. *ebenda*, S. 397-398 Rn. 2.2.14.E.c.2.

³ Vgl. *Müssener*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 18.

⁴ Vgl. *Overgaauw, J.A.C.A./Verhoeven, H.B.A.*: Fiscale Encyclopedie de Vakstudie: Inkomstenbelasting 2001. Deventer 2000, , Art. 3.30 Rn. 3 mit Verweis auf: *Overgaauw, J.A.C.A./Verhoeven, H.B.A.*: Fiscale Encyclopedie de Vakstudie: Inkomstenbelasting, Bd. *****: Art. 10-14. Deventer (Loseblatt), Stand: 1244. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Art. 10, Rn. 76 lit. c.

⁵ Vgl. *ebenda*.

⁶ Vgl. *ebenda*.

jedoch auch die Möglichkeit, die Abschreibung vom Buchwert (*vast percentage van de boekwaarde*) vorzunehmen. In diesem Fall beträgt der Abschreibungssatz höchstens das Doppelte des Abschreibungssatzes, der bei der linearen Methode anzuwenden wäre.¹

Gehört der Grundbesitz zum **Privatvermögen**, dann erzielt der Steuerpflichtige **Box III-Einkünfte** mit der Folge, dass sämtliche Werbungskosten steuerlich ab 2001 nicht mehr relevant sind. Im Ergebnis können damit auch keinerlei Abschreibungen vorgenommen werden.²

c.) *Erhaltungs- und Herstellungsaufwand*

Als **Erhaltungsaufwand** (*onderhoudskosten*) werden diejenigen Aufwendungen bezeichnet, die für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen aufgewendet werden und mit einer gewissen Regelmäßigkeit anfallen, jedoch das Gebäude nicht über den ursprünglichen Zustand hinaus verbessern.³

Für die Definition des Begriffs der „**Herstellungsaufwendungen**“ (*verbeteringskosten*) wird im niederländischen Steuerrecht der Begriff der „Herstellungskosten“ nach Art. 384 Abs. 1 BW 2 herangezogen. Somit ist von Herstellungsaufwand auszugehen, wenn ein Gebäude erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert und damit seine Wesensart (*wesenslijke aard*) verändert wird.

Herstellungsaufwendungen liegen nur dann vor, wenn vorhandene Gebäude erweitert, aufgestockt, angebaut oder die nutzbare Fläche vergrößert wird und damit die Wesensart des Gebäudes verändert wird.⁴ Insofern ist nicht bereits bei einer zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung von Herstellungskosten, sondern von Erhal-

¹ Vgl. *Mobach/Sillevis/de Vries (Loseblatt)*, Bd. 2.1, S. 475, Rn. 2.2.15.D,e.1. Nr. 2.

² Vgl. *Obluda*, IWB v. 8. März 2000, S. 296.

³ Vgl. *Mobach/Sillevis/de Vries (Loseblatt)*, Bd. 2.1, S. 395-397, Rn. 2.2.14.E.,c.1. II m.w.N. zur Rechtsprechung des obersten niederländischen Gerichtshofs (*Hoge Raad*).

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 1529-1530, Rn. 2.3.8.C,a.2.

tungsaufwendungen auszugehen. Treffen sowohl Arbeiten, die zu Herstellungskosten und Arbeiten, die zu Erhaltungsaufwendungen führen, zusammen, so sind diese grundsätzlich im Wege der Schätzung in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand aufzuteilen.¹

d.) Zinsaufwendungen

In den Niederlanden können Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz ausschließlich bei den **Box I-Einkünften** gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn die Kreditaufnahme im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen steht und bei Betriebsausgaben insbesondere eine betriebliche Veranlassung für die Zinsaufwendungen gegeben ist.²

e.) Sonstige Aufwendungen

Die sonstigen Ausgaben sind ausschließlich bei den **Box I-Einkünften** in voller Höhe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen.³ Werden die sonstigen Kosten auf die Mieter umgelegt, so liegen zum einen Betriebseinnahmen und zum anderen Betriebsausgaben beim Steuerpflichtigen vor.

4. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Verluste, die im Rahmen der **betrieblichen Einkunftsarten**, die u.a. zu den **Box I-Einkünften** (Art. 3.1 Ziff. 2 lit. a Wet IB) gehören, anfallen, können im niederländischen Steuerrecht ab 2001 nicht mehr mit Einkunftsarten aus anderen Boxen verrechnet werden.⁴ Ein verbleibender Verlustabzug kann gemäß Art. 3.150 Wet IB bzw. Art. 20 Abs. 2 Wet Vpb drei Jahre zurück- und unbegrenzt vorgetragen werden.

¹ Vgl. *ebenda*, S. 396-397, Rn. 2.2.14.E,c.1. II.

² Vgl. *Müssener*, in: Mennel/Förster (Hrsg.), S. 18.

³ Vgl. *Obluda*, IWB v. 8. März 2000, S. 296.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 295.

Bei den hier interessierenden **außerbetrieblichen Einkunftsarten**, d.h. den **Box III-Einkünften** können aufgrund der pauschalen Einkünfteermittlung mittels einer fiktiven Rendite auf das Netto-Vermögen keine Verluste mehr entstehen. **Alt-Verluste**, d.h. Verluste die bis zum Veranlagungszeitraum 2000 im Rahmen der Einkünfte aus Vermögen entstanden sind, können auch nicht mit den positiven Box III-Einkünften verrechnet werden.¹ Eine Verrechnung ist nur noch mit Box I-Einkünften möglich.²

5. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

a.) *Inländischer Grundbesitz*

Einkünfte aus Box III (Art. 5.1, 5.3 Ziff. 2 lit. a Wet IB) oder aus **Box I** (Art. 3.1 Ziff. 2 lit. a Wet IB) werden bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß Art. 7.2 bzw. Art. 7.7 Wet IB als inländische Einkünfte bei der Besteuerung erfasst. Bei der Ermittlung der Einnahmen oder der Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, ergeben sich keinerlei Unterschiede im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen.³

Der **Steuertarif** für beschränkt Steuerpflichtige entspricht ab dem 1. Januar 1999 dem für unbeschränkt Steuerpflichtige.⁴ Beschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Vermögen oder aus Unternehmen beziehen, werden gemäß Art. 9.1 Wet IB bzw. Art. 24 Wet Vpb zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer veranlagt.

b.) *Ausländischer Grundbesitz*

Für ausländischen Grundbesitz eines Steuerinländers haben die Niederlande als Wohnsitz bzw. Sitzstaat kein Besteuerungsrecht, da dieses im DBA/Niederlande dem Belegenheitsstaat, hier Deutschland zugewiesen wird.⁵

¹ Vgl. *ebenda*, S. 296.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. Art. 7.2, 7.7 Wet IB und Art. 17, 18 Wet Vpb.

⁴ Vgl. Art. 53a Wet IB 1964.

⁵ Vgl. Art. 4 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 DBA/Niederlande.

c.) *Verteilungsregeln im DBA/Niederlande*

Investitionen in niederländischen Grundbesitz eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen führen im Rahmen der deutschen und niederländischen Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgrund des in Deutschland geltenden Welteinkommensprinzips bei unbeschränkter Steuerpflicht und der Besteuerung des Inlandseinkommens bei der beschränkten Steuerpflicht in den Niederlanden zu konkurrierenden Steueransprüchen beider Staaten. Ein Doppelbesteuerungsproblem hinsichtlich der deutschen Gewerbesteuer ergibt sich nicht, da die Niederlande eine entsprechende Steuer nicht erheben. Das deutsch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen regelt in Artikel 4 Abs. 1 bis Abs. 4 zwar nicht wörtlich, jedoch sinngemäß wie das OECD-Musterabkommen, dass der Belegenheitsstaat, hier die Niederlande sowie der Wohnsitzstaat, d.h. Deutschland, beide das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen haben. Die Doppelbesteuerung wird durch die Regelungen des Methodenartikels Art. 20 DBA/Niederlande vermieden bzw. gemildert. Deutschland stellt daher als Wohnsitzstaat gemäß Art. 20 Abs. 2 DBA/Niederlande die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt frei.

Eine Rückfallklausel (*subject-to-tax clause*) sowie ein Aktivitätsvorbehalt (*activity clause*) sind im DBA/Niederlande nicht enthalten. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die in den Niederlanden nicht besteuert werden, werden somit auch in Deutschland nicht besteuert.

Entsprechendes gilt gemäß Art. 4 Abs. 1 bis Abs. 4 DBA/Niederlande für niederländische **Investitionen in deutschen Grundbesitz**.¹

¹ Vgl. Art. 20 Abs. 3 DBA/Niederlande.

II. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften

1. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen

Sofern der Grundbesitz dem **Betriebsvermögen** zugeordnet wurde, werden Wertveränderungen grundsätzlich beim Steuerpflichtigen erfasst, sobald sie realisiert sind.¹

Veräußerungsgewinne im **Privatvermögen** werden in den Niederlanden nicht erfasst, es sei denn, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen begründet einen gewerblichen Grundstückshandel.²

Der Veräußerungsgewinn wird nach den allgemeinen Grundsätzen als Differenz des Veräußerungserlöses zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Buchwert) ermittelt.³

2. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen (*gewerblicher Grundstückshandel*)

Die Erfassung von Spekulationsgewinnen ist dem niederländischen Steuerrecht fremd, so dass private Vermögensmehrungen bei Grundbesitz ausschließlich in dem Fall erfasst werden, wenn ein Grundstückshandel begründet wird.

Der An- und Verkauf von Grundbesitz führt im allgemeinen noch nicht zur Annahme eines Grundstückshandels, sofern der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung (*vermogensbeheer*) nicht überschritten wird.⁴ Für einen Grundstückshandel spricht, dass gegenüber der privaten Vermögensverwaltung umfangreiche Arbeitsleistungen

¹ Vgl. Art. 363 BW 2.

² Vgl. die nachfolgenden Ausführungen.

³ Vgl. Art. 3.25 Wet IB

⁴ Vgl. *Mobach/Sillevis/de Vries* (Loseblatt), Bd. 1, S. 1072, Rn. 2.3.2.B,c.; *Hofstra/Stevens* (1998), S. 462, Rn. 497.

(*omvangrijkere arbeid*) seitens des Steuerpflichtigen erbracht werden.¹ Ferner wird die Absicht (*bedoeling*) des Steuerpflichtigen, den Grundbesitz nach dem Ankauf mit einiger Sicherheit (*redelijke verwachting*) mit Gewinn wieder zu veräußern, herangezogen. Die erzielte Vermögensmehrung darf jedoch **nicht** auf einer **Spekulation**, d.h. auf einem unvorhersehbaren Ereignis beruhen, sondern muss ihre **Ursache** in dem vom Steuerpflichtigen **aufgewendeten Arbeitseinsatz** haben.²

Da die Absicht des Steuerpflichtigen als innere Tatsache regelmäßig nicht vollständig beurteilt werden kann, wird die Absicht wiederum anhand der eingesetzten **Arbeitskraft des Steuerpflichtigen** beurteilt.³ Für die Frage, ob der erzielte Gewinn für den Steuerpflichtigen vorhersehbar oder zumindest zu erwarten war, werden der Sachverstand (*deskundigheid*), die Erfahrung (*ervaring*) und die Geschäftsverbindungen (*relaties*) des Steuerpflichtigen herangezogen.⁴ Der bloße Umstand, dass der Steuerpflichtige der Grundstücksbranche nahe steht, reicht zur Annahme eines Grundstückshandels allein jedoch nicht aus.⁵

Insbesondere begründen die Baureifmachung (*bouwrijp maken*) oder die Parzellierung von Grundstücken und deren getrennter Verkauf (*gedeelten verkopen van gronden na verkaveling*) sowie die Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen (*splitsen van een gebouw in appartementsrechten*) einen Grundstückshandel, da diese Tätigkeiten einen Arbeitseinsatz erfordern, der über denjenigen bei einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht.⁶ Gleiches gilt für die Renovierung (*renovatie*) bzw. die Sanierung (*opknappen*) von Gebäuden und den anschließenden Verkauf sowie für regelmäßige Grundstücksankäufe und –verkäufe.⁷

¹ Vgl. *ebenda*.

² Vgl. *Mobach/Sillevis/de Vries* (Loseblatt), Bd. 1., S. 1073 Rn. 2.3.2.B,c.

³ Vgl. *Hofstra/Stevens* (1998), S. 462 Rn. 498 m.w.N.

⁴ Vgl. *Overgaauw/Verhoeven* (2000), Art. 3.90, Rn. 4.2.4-4.2.6.

⁵ Vgl. *ebenda*.

⁶ Vgl. *Hofstra/Stevens* (1998), S. 462, Rn. 497 m.w.N., *Mobach/Sillevis/de Vries* (Loseblatt), Bd. 1, S. 1075, Rn. 2.3.2.B,c. m.w.N.

⁷ Vgl. *Hofstra/Stevens* (1998), S. 464 Rn. 498 m.w.N.

Sofern der Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels verwirklicht ist, werden die Veräußerungsgewinne – **abweichend von allen anderen untersuchten Staaten** – als Einkünfte aus Arbeit (*inkomsten uit arbeid*) im Rahmen der Box I-Einkünfte erfasst.¹

3. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von einmaligen Einkünften im Betriebsvermögen

(Buch-)Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven werden im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen steuerrechtlich nicht erfasst.² Daneben besteht bei der Veräußerung von Grundbesitz die Möglichkeit, den entstandenen Veräußerungsgewinn in eine Rücklage für Ersatzbeschaffung einzustellen. Zum Reinvestitionszeitpunkt, spätestens jedoch nach vier Jahren, wird die Rücklage aufgelöst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes abgezogen.³

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Hinsichtlich der grundsätzlichen Steuerpflicht bzw. Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen von betrieblichem bzw. privatem Grundbesitz und der Erfassung von privaten Veräußerungsgewinnen im Rahmen eines Grundstückshandels ergeben sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten keine Besonderheiten oder Abweichungen zu den oben dargestellten Grundsätzen.

Investitionen in niederländischen Grundbesitz eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen führen im Rahmen der deutschen und niederländischen Einkommen- und Körperschaftsteuer zu konkurrierenden Steueransprüchen beider Staaten.

¹ Vgl. *Overgaauw/Verhoeven* (2000), Art. 3.90, Rn. 1.4, 2.1, 4.26.

² Vgl. *Thömmes, Otmars/Betten Rijkele*: Umwandlungsrecht und Umwandlungsteuerrecht der Niederlande, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar. Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. NL 1-NL 95 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangabe).

³ Vgl. *Galavazi, Hans/Moons, Peter*: Allgemeine Grundsätze des niederländischen Steuerrechts, IStR 1998, S. 70-76, S. 71.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden regelt in Artikel 4 Abs. 1 bis Abs. 4, dass der Belegenheitsstaat, hier die Niederlande sowie der Wohnsitzstaat, d.h. Deutschland beide das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen haben. Neben den laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen werden gemäß Art. 4 Abs. 2, 2. Halbsatz DBA/Niederlande von den o.g. Besteuerungsregeln ferner Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erfasst. Deutschland stellt als Wohnsitzstaat gemäß Art. 20 Abs. 2 DBA/Niederlande die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen von der deutschen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt frei. Für die Beurteilung von steuerbaren und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen bei niederländischem Grundbesitz sind somit die niederländischen Besteuerungsregeln maßgebend. Da das deutsch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen **keine Rückfallklausel** enthält, werden somit private Veräußerungsgewinne von Grundbesitz mangels Steuerbarkeit in den Niederlanden nicht erfasst, selbst wenn sie innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums des deutschen § 23 EStG fallen.

Die dargestellten Besteuerungsregeln gelten entsprechend für niederländische **Investitionen in deutschen Grundbesitz**.¹

III. Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande

Aus den folgenden Gründen bestehen im niederländischen Ertragsteuerrecht Unzulänglichkeiten hinsichtlich:

- des Boxensystems und
- der Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Das mit Wirkung zum 1. Januar 2001 in den Niederlanden eingeführte Boxensystem kann aus einer **analytischen Sichtweise der Einkommensbesteuerung** erklärt wer-

¹ Vgl. Art. 20 Abs. 3 DBA/Niederlande.

den, nach der die Einkommensteuer in einzelne Teilsteuern aufgeteilt und auf bestimmte Einkunftsarten erhoben wird.¹ Diese Vorgehensweise führt einerseits zu verschiedenen Steuertarifen **zwischen** den einzelnen Boxen. Da die steuerliche Belastung des Einkommens aber nicht davon abhängen kann, in welcher Einkunftsart (Box) es erwirtschaftet wurde, ist hierin ein Verstoß gegen das **Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit** und das **Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** zu sehen. Andererseits führt die getrennte steuerliche Erfassung der einzelnen Boxen zu einer Verletzung des **objektiven Nettoprinzips**, da dadurch insbesondere ein Verlustausgleich zwischen den Einkunftsarten nicht möglich ist. Weil im Ergebnis ein höheres Einkommen besteuert wird, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entspricht, wird ferner gegen dieses Prinzip verstoßen.

Auch bei der Ermittlung der Einkünfte **innerhalb** der Box III wird gegen die vorstehend genannten Besteuerungsgrundsätze verstoßen. Durch die Erfassung fiktiver Einnahmen und die Nichtberücksichtigung aller Ausgaben wird nicht der Ist-Ertrag der Besteuerung unterworfen, sondern ein **Soll-Ertrag**. Die Ausgestaltung der Besteuerung der Box III-Einkünfte erinnert damit an die zum 1. Januar 2001 in den Niederlanden abgeschaffte Vermögensteuer. Bei einer fehlenden oder geringen Verzinsung des Nettovermögens kommt es zu einem Eingriff in die Kapitalsubstanz, so dass es u.U. zu einer konfiskatorischen Besteuerung und damit zu einem Verstoß gegen das **Unternehmenserhaltungsprinzip** kommen kann.

Die **Veräußerungsgewinnbesteuerung** differenziert zwischen Betriebs- und Privatvermögen. Betriebliche Veräußerungsgewinne werden stets, private Veräußerungsgewinne hingegen nicht erfasst. Insofern wird auch in den Niederlanden aus den gleichen Gründen wie in Deutschland gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstoßen. Da die private Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel im wesentlichen anhand von Kriterien abgegrenzt

¹ Vgl. *Crezelius (1994)*, S. 32.

grenzt wird, die denen des deutschen Steuerrechts vergleichbar sind, sind die Systemschwächen mit denen in Deutschland identisch.¹

Abschließend ist auch in den Niederlanden festzustellen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Erhebungssicherheit anders als z.B. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichsweise gering ist.

IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Steuerpflicht und Tarife

In den Niederlanden besteht die Erbschaft- und Schenkungsteuer aus der Erbanfallsteuer (*recht van successie*), der Schenkungsteuer (*recht van schenking*) und der Besitzwechselsteuer (*recht van overgang*).

Der **Erbanfallsteuer** unterliegt gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 SW der Erwerb von Todes wegen eines im Inland ansässigen Erblassers. Der **Schenkungssteuer** unterliegen gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 SW Schenkungen unter Lebenden sowie andere Zweckzuwendungen eines im Inland ansässigen Schenkungsgebers.

Als in den Niederlanden ansässig gilt einerseits ein niederländischer Staatsbürger, sofern er nicht länger als zehn Jahre bzw. ein Jahr im Ausland seinen einzigen Wohnsitz hat und andererseits ein Ausländer, der im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Frist von zehn Jahren gilt für Erbschaften, die von einem Jahr ausschließlich für Schenkungen (Art. 3 Abs. 1, Abs. 2 SW). Der Steuer unterliegt in diesem Fall der gesamte Vermögensanfall, d.h. das Weltvermögen.² Die allgemeinen Steuertarife sind in der folgenden Tabelle 6 dargestellt.³

¹ Vgl. ab S. 102.

² Vgl. Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 SW.

³ Vgl. Art. 24 SW.

Tabelle 6:
Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in den Niederlanden

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich €	Vomhundertsatz in der Steuerklasse I	Vomhundertsatz in der Steuerklasse II	Vomhundertsatz in der Steuerklasse III
19.994	5	26	41
39.984	8	30	45
79.961	12	35	50
159.916	15	39	54
319.826	19	44	59
799.554	23	48	63
über 799.554	27	53	68

Die Steuer, welche einen Monat nach der Anzeige des Erwerbs von Todes wegen bzw. der Schenkung fällig ist, wird im Wege der Veranlagung erhoben, wobei der Erwerber den Erbfall bzw. die Schenkung in einer Steuererklärung zu erklären hat.¹

Eine **Doppelbelastung** des Erwerbs eines Grundstücks mit der Erbschaft- oder Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer ist ausgeschlossen, da diese Erwerbsvorgänge aufgrund Art. 3 lit. a WBR nicht steuerbar (Erbschaft) bzw. aufgrund Art. 15 Abs. 1 lit. d WBR von der Grunderwerbsteuer befreit sind (Schenkung).²

2. Bewertung des Grundbesitzes

Der Grundbesitz wird für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit dem **Verkehrswert am Bewertungsstichtag** gemäß § 21 Abs. 1 SW bewertet. Das mit Wirkung zum 1. Januar 1997 eingeführte Grundstücksbewertungsgesetz ist ausdrücklich nur auf Bewertungen bei der Grundsteuer anzuwenden.³

¹ Vgl. Art. 19 AWR i.V.m. Art 37 SW.

² Vgl. *Martens, C.J.M./van Straaten, J.C.*: *Wegwijz in de Successiewet en de wet op belastingen van rechtsverkeer*. 4., veränderte Aufl., Lelystad 1999, S. 156, S. 164.

³ Vgl. *Martens/van Straaten (1999)*, S. 216, Rn. 7.1.

3. Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens

Von dem Verkehrswert werden die im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehenden Schulden abgezogen.¹

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der **Besitzwechselsteuer** unterliegen Erbschaften und Schenkungen von Erblassern oder Schenkungsgebern, die zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs nicht in den Niederlanden ansässig waren (**inländischer Grundbesitz eines Steuerausländers**).² In diesem Fall unterliegt der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausschließlich das inländische Vermögen.³ Der Grundbesitz wird gemäß Art. 21 Abs. 1 SW mit dem Verkehrswert angesetzt. Der Umfang der Besteuerung sowie der Steuertarif unterscheiden sich nicht von denen bei unbeschränkter Steuerpflicht. Hinsichtlich der Steuerfestsetzung und -erhebung ergeben sich gleichermaßen keine Unterschiede zur Besteuerung bei unbeschränkter Steuerpflicht. Die im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehenden Schulden werden vom Verkehrswert abgezogen.⁴

Ausländischer Grundbesitz eines Steuerinländers, unterliegt gemäß Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 1 Nr. 3 SW der unbeschränkten Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerpflicht. Der ausländische Grundbesitz wird gemäß Art. 21 Abs. 1 SW mit dem Verkehrswert angesetzt.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaften und Schenkungen existiert nicht, so dass eine **Doppelbesteuerung** ausschließlich durch unilaterale Maßnahmen vermieden bzw. gemildert wird. Eine im Ausland gezahlte Steuer wird daher bei grenzüberschreitenden Grundbesitzinvestitionen eines in den Niederlanden unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß dem Beschluss zur Vermeidung der

¹ Vgl. für die Erbanfallsteuer und die Schenkungsteuer: Art. 5 Abs. 1 und Abs. 3 SW.

² Vgl. Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 SW i.V.m. Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 SW.

³ Vgl. Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 SW.

⁴ Vgl. Art. 5 Abs. 2 SW.

Doppelbesteuerung vom 21. Dezember 1989 (*besluit voorkoming dubbele belasting*) auf die niederländische Steuer angerechnet.¹ Entsprechend wird bei Investitionen eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen in den Niederlanden die dort gezahlte Steuer auf die deutsche Steuerschuld angerechnet.²

V. Grundsteuer

1. Steuerobjekt und Tarife

Die Gemeinden sind durch Art. 220 des Gemeindegesetzes (*gemeente wet*) befugt, eine Grundsteuer auf Grundstücke und Betriebsgrundstücke zu erheben.³

Für jede volle € 2.269 des nach den Vorschriften des Grundstücksbewertungsgesetzes **festgestellten Einheitswerts** legt die Gemeinde einen Tarif fest.⁴ Dieser **Tarif** beträgt für Wohngrundstücke € 4,54 und für andere Grundstücke maximal € 5,45.⁵ Wesentlich ist, dass die Steuer **sowohl** von den rechtlichen Eigentümern **als auch** den Nutzern, hier den Mietern, zu entrichten ist.⁶ Der Tarif für die Eigentümer beträgt 125% des Tarifs für die Nutzer.⁷ Die Gemeinden können gemäß Art. 220h GW festlegen, dass bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 11.345 auf die Erhebung der Grundsteuer verzichtet wird. Die Steuer wird durch Veranlagung erhoben.⁸

Bei Grundbesitz mit Auslandsbezug ergeben sie keine Besonderheiten zu rein innerstaatlichen Sachverhalten.⁹

¹ Vgl. Art. 12 und 13 besluit voorkoming dubbele belasting. Die Vorschriften gelten gemäß Art. 16 besluit voorkoming dubbele belasting auch für Schenkungen.

² Vgl. § 21 Abs. 1 ErbStG.

³ Vgl. Art. 220 GW.

⁴ Vgl. Art. 220f GW.

⁵ Diese Tarife dürften bis zum Erhebungszeitraum 2000 um nicht mehr als 120% voneinander abweichen. Vgl. Art. 220f Abs. 2 GW. Vgl. zu den Tarifen: *Kruimel, J.P.*: Theorie en praktijk van den gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen. 4. Aufl., Deventer 1997, S. 177-178.

⁶ Vgl. Art. 220 GW und *Meering, A. u.a.*: Elsevier Belasting Almanak 2001. 46. Aufl., Amsterdam 2001, S. 353.

⁷ Der Tarif für den Eigentümer darf nicht mehr als 125% des Tarifs für Nutzer betragen. Vgl. Art. 220g GW.

⁸ Vgl. Art. 11 AWR.

⁹ Im Ausland belegener Grundbesitz unterliegt gemäß Art. 220, 220a GW nicht der Grundsteuer.

2. Bewertung des Grundbesitzes

Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist der Wert im Sinne des Grundstücksbewertungsgesetzes.¹ Das **Grundstücksbewertungsgesetz** (*wet waardering onroerende zaken*) gilt mit Wirkung zum 1. Januar 1997 für die Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Vermögensteuer und der Grundsteuer.²

Nach den Vorschriften dieses Gesetzes ist unbewegliches Vermögen (*onroerende zaken*) mit den Grundbesitzwerten anzusetzen.³ Die Bewertung, für die die Wertverhältnisse des Jahres maßgebend sind, welches dem Bewertungsstichtag zwei Jahre vorangehen, erfolgt einheitlich und gesondert in einem Feststellungsbescheid gemäß Art. 22, 23 Wet WOZ, dessen Wert für die nächsten vier Jahre Bestand hat.⁴ Die Grundbesitzwerte werden von den Gemeinden, in denen die Grundstücke liegen, auf Basis von Richtlinien festgesetzt, die eine Bewertungskammer erlässt.⁵ **Bewertungsmaßstab ist der gemeine Wert.**⁶ Dieser Grundbesitzwert i.S. eines Vergleichsmarktpreises wird jedoch nur bei Grundbesitz angewendet, der Wohnzwecken dient.⁷ Dient der Grundbesitz anderen Zwecken als Wohnzwecken, wird ein Verfahren angewendet, das dem deutschen Sachwertverfahren gemäß §§ 83-90 dBewG vergleichbar ist.⁸ Bei der Wertermittlung werden die Art und die Bestimmung des Grundbesitzes sowie die seit der Herstellung des Gebäudes eingetretenen technischen und funktionellen Veränderungen berücksichtigt.⁹ Sofern jedoch Vergleichsmarktpreise vorliegen und diese höher sind als der Wert im Sachwertverfahren, wird gemäß Art. 17 Abs. 3 Wet WOZ dieser Wert angesetzt.

¹ Vgl. Art. 220c GW.

² Vgl. Art. 1 Wet WOZ. Die bis zur Einführung des Grundstücksbewertungsgesetzes und für die Übergangszeit bis zum 1. Januar 2000 gemäß Art. 42 Wet WOZ geltenden Regeln werden nicht betrachtet.

³ Vgl. Art. 1, 16, 17 Wet WOZ und v.a. Art. 19 Wet WOZ.

⁴ Vgl. Art. 18 Abs. 2, 22 Abs. 2 Wet WOZ. Innerhalb des Vierjahres-Zeitraums sind jedoch Wertfortschreibungen möglich. Vgl. Art. 4 bis Art. 15 Wet WOZ.

⁵ Vgl. Art. 4-15 Wet WOZ.

⁶ Vgl. Art. 17 Abs. 2 Wet WOZ.

⁷ Vgl. Art. 17 Abs. 2 Wet WOZ i.V.m. Art 17 Abs. 3 Wet WOZ.

⁸ Vgl. Art. 17 Abs. 3 Wet WOZ.

⁹ Vgl. Art. 17 Abs. 3 Wet WOZ.

Bei dem Grundstücksbewertungsgesetz handelt es sich um ein *lex specialis*; somit werden auch Betriebsgrundstücke, d.h. Grundstücke, die zu einem Betriebsvermögen gehören, mit dem Einheitswert i.S.d. § 17 Wet WOZ und nicht mit dem Teilwert angesetzt.¹ Schulden in Zusammenhang mit dem Grundbesitz sind daher bei der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nicht abzugsfähig.

VI. Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande

Zweifelsfragen ergeben sich im Zusammenhang mit

- der Grundsteuer und
- dem geltenden Grundstücksbewertungsgesetz.

Die Grundsteuer konnte in Deutschland nicht mit dem Äquivalenzprinzip oder anderen systemtragenden Besteuerungsprinzipien gerechtfertigt werden. Da diese Steuer – abgesehen von der Bemessungsgrundlage – mit den entsprechenden deutschen Vorschriften identisch ist und in den Niederlanden von den Gemeinden ferner sonstige Grundbesitzabgaben erhoben werden, sind die in Deutschland erhobenen Einwände auf die niederländischen Vorschriften übertragbar.²

Nach den Vorschriften des niederländischen **Grundstücksbewertungsgesetzes** ist unbewegliches Vermögen (*onroerende zaken*) ausschließlich für Zwecke der Grundsteuer mit dem Grundbesitzwert anzusetzen.³

Da dieser Wert als Vergleichsmarktwert ermittelt wird, dürfte er aber aufgrund seiner Konstruktion nicht vom Verkehrswert eines Vergleichsjahres abweichen. Weil für die Ermittlung des Grundbesitzwerts die Wertverhältnisse des Jahres maßgebend sind, welches dem Bewertungsstichtag zwei Jahre vorangeht und der so ermittelte

¹ Vgl. Art. 22 SW.

² Vgl. ab S. 122.

³ Vgl. *Martens/van Straaten* (1999), S. 216, Rn. 7.1.

Wert für die nächsten vier Jahre Bestand hat, liegt der Grundbesitzwert unter dem gemeinen Wert, d.h. dem Verkehrswert.¹ Wertänderungen innerhalb des Vierjahres-Zeitraums werden nur berücksichtigt, sofern der Grundbesitz durch Umbauten oder Anbauten technisch verändert wird oder sich die Zweckbestimmung des Grundbesitzes innerhalb des Vierjahres-Zeitraums ändert und dadurch eine Wertveränderung des Grundbesitzwerts von mindestens 5% eintritt.²

Daneben ist kritisch anzumerken, dass *de lege lata* die Bemessungsgrundlagen bis zu sechs Jahre vom Besteuerungszeitpunkt zurückliegen. Gleichwohl sind in den Niederlanden zum 1. Januar 2002 neue Grundbesitzwerte festgestellt worden, obwohl in den Nachbarstaaten Deutschland, Frankreich und Österreich bei vergleichbaren Verfahren zur Grundstücksbewertung regelmäßige Bewertungsintervalle zwar auch vorgesehen waren, diese jedoch nicht eingehalten wurden.

Positiv fällt bei der Grundsteuer auf, dass ihre Erhebung wegen der bei den Amtsgerichten geführten Grundbücher und der Festsetzung aufgrund von Grundbesitzwerten sicher ist. Positiv ist auch bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer festzustellen, dass bei Grundbesitz regelmäßig eine Änderung des Grundbuchs und eine notarielle Beurkundung zum sachenrechtlichen Übergang des Grund und Bodens erforderlich und wenigstens ein Notar und eine Behörde, hier das Amtsgericht, als anzeigepflichtige Personen beteiligt sind,³ so dass die Erhebung vergleichsweise sicher ist.

VII. Grunderwerbsteuer

1. Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge

Die Regelungen zur Grunderwerbsteuer (*overdrachtsbelasting*) sind in den Niederlanden in den Artikeln 2 bis 19 in das **Gesetz über die Rechtsverkehrsteuern** (*wet*

¹ Z.B. i.S.d. Art. 21 SW.

² Vgl. Art. 19 Abs. 2 Wet WOZ.

³ Vgl. Gotzen, P./Venemanns, C.: Grunderwerb und –besitz in den Niederlanden, IWB v. 10. September 1988, Fach 5: Niederlande, Gruppe 3, S. 159-168.

op belastingen van rechtsverkeer) integriert. Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge, die es anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, das inländische Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.¹ Von dieser Vorschrift werden damit auch Umstrukturierungsvorgänge erfasst, welche jedoch in Art. 15 Abs. 1 lit. e und Abs. 1 lit. h WBR fast vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit sind.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen ausschließlich inländische Grundstücke, so dass der Erwerb von im Ausland gelegenen Grundbesitz in den Niederlanden nicht steuerbar ist.²

Die Steuer wird im Wege der Festsetzung von Amts wegen ermittelt. Sie entsteht mit der Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs und wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig.³

Eine **Doppelbelastung** des Erwerbs eines Grundstücks mit der Erbschaft- oder Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer ist **ausgeschlossen**, da diese Erwerbsvorgänge aufgrund Art. 3 lit. a WBR nicht steuerbar bzw. aufgrund Art. 15 Abs. 1 lit. d WBR von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Eine doppelte Belastung des Erwerbs eines Grundstücks mit der Umsatzsteuer und der Grunderwerbsteuer ist auch ausgeschlossen, da in Art. 15 Abs. 1 lit. a WBR diejenigen Grundstückslieferungen von der Grunderwerbsteuer befreit werden, die der Umsatzsteuer unterliegen.

Im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten bestehen keine Besonderheiten bei inländischem Grundbesitz eines Steuerausländers.⁴

¹ Vgl. Art. 2 Abs. 2 WBR.

² Vgl. Art. 2 Abs. 1 WBR.

³ Vgl. Art. 16-18 WBR i.V.m. Art. 19-21 AWR.

⁴ Ausländischer Grundbesitz unterliegt aber gemäß Art. 2 Abs. 1 WBR nicht der Grunderwerbsteuer.

2. Bemessungsgrundlage und Tarif

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung bzw. der höhere Marktwert.¹ Sofern eine Gegenleistung nicht vorhanden, nicht zu ermitteln oder geringer als der Marktwert ist, wird gemäß Art. 9 Abs. 1 WBR der Marktwert angesetzt. Auf die jeweils angewendete Bemessungsgrundlage wird gemäß Art. 14 Abs. 1 WBR ein Steuersatz von derzeit 6% angewendet.

3. Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen

Übertragungen von Grundbesitz im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen sind in den Niederlanden grundsätzlich grunderwerbsteuerbar.² **Formwechselnde Umwandlungen** i.S.d. Art. 18 Abs. 1 BW 2 i.V.m. Art. 3 BW 2 führen jedoch nicht zu einem grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand, da die alte Rechtsperson gemäß Art. 18 Abs. 8 BW 2 weiterhin existiert und damit kein Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück vorliegt.³ Durch die Befreiungsvorschriften der Artikel 15 Abs. 1 lit. e und lit. h WBR werden die **sonstigen Übertragungen im Rahmen von Umstrukturierungsmaßnahmen** von Unternehmen mit Grundbesitz fast vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit.⁴

Alle im niederländischen Gesellschaftsrecht vorgesehenen **Verschmelzungen** werden durch Art. 15 Abs. 1 lit. e WBR von der Grunderwerbsteuer befreit.⁵ Begünstigt ist die Einbringung ganzer Unternehmen und von Teilbetrieben in eine andere Gesellschaft.⁶ Ferner wird durch diese Vorschrift i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Uitvoerings-

¹ Vgl. Art. 9 Abs. 1 WBR.

² Vgl. Art. 2 Abs. 2 WBR.

³ Vgl. *Thömmes, Otmar/Betten Rijkele*: Umwandlungsrecht und Umwandlungsteuerrecht der Niederlande, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar. Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. NL 1-NL 95, Rz. NL 56.

⁴ Voraussetzung für alle im folgenden betrachteten Steuerbefreiungen ist, dass die Anteile mindestens für einen Zeitraum von drei Jahren gehalten werden und die Gesellschaft mindestens noch drei Jahre besteht. Vgl. Art. 5 Abs. 3 und Abs. 4, 5a Abs. 3 und Abs. 4, 5b Uitvoeringsbesluit WBR.

⁵ Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften mit Personengesellschaften sind nicht vorgesehen. Vgl. Art. 308 bis Art. 334 BW 2.

⁶ Vgl. Art. 5a Abs. 1 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

besluit WBR die Einbringung von Grundstücken, Grundstücksteilen und Gebäuden bei natürlichen Personen und Personengesellschaften grunderwerbsteuerbefreit.

Konzerninterne Restrukturierungen von Aktiengesellschaften (*naamloze vennootschap, NV*) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (*besloten vennootschap, BV*) werden gemäß Art. 15 Abs. 1 lit. h WBR von der Grunderwerbsteuer befreit.¹ Als konzerninterne Restrukturierungen gelten gemäß dem Erlass zum Rechtsverkehrsteuergesetz Übertragungen aller Wirtschaftsgüter einer bestimmten Art einer oder aller Konzerngesellschaften auf eine andere Konzerngesellschaft.² Somit ist die Bildung von Immobilienverwaltungsgesellschaften und –servicegesellschaften innerhalb eines Konzernverbundes begünstigt.

Die **Vereinigung aller Anteile** einer grundbesitzhaltenden Kapitalgesellschaft in einer Hand ist zwar gemäß Art. 2 WBR grunderwerbsteuerbar. Diese Transaktion fällt jedoch in den Anwendungsbereich der Artikel 15 Abs. 1 lit. e und lit. h WBR und ist daher im Ergebnis auch grunderwerbsteuerfrei.

Der **vollständige oder wesentliche Wechsel im Gesellschafterbestand** einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft ist nicht durch Art. 2 WBR erfasst und damit nicht grunderwerbsteuerbar.

IX. Umsatzsteuer

1. Steuerbare Umsätze

a.) *Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen*

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz sowie die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz sind als **Lieferung** gemäß Art. 1 lit. a Wet OB

¹ Vgl. Art. 5a Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

² Vgl. Art. 5b Abs. 1 Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

umsatzsteuerbar.¹ Der Erwerb bzw. die Veräußerung von Grundbesitz, welcher nach Ablauf von zwei Jahren nach der erstmaligen Ingebrauchnahme veräußert wird, ist gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 1 Wet OB von der Umsatzsteuer befreit. Diese Vorgänge unterliegen dann jedoch der Grunderwerbsteuer.² Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz sind gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. b Wet OB von der Umsatzsteuer befreit.

Insofern sind ausschließlich Lieferungen von Grundbesitz **innerhalb der ersten zwei Jahre** nach der erstmaligen Ingebrauchnahme und Lieferungen von Bauland umsatzsteuerpflichtig. Vermietungsumsätze und Veräußerungen von Grundbesitz, die **nach Ablauf von zwei Jahren** nach der ersten Ingebrauchnahme erfolgen, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt (*vergoeding*), auf das ein Steuertarif von 19% angewendet wird.³

Die Umsatzsteuer wird im Wege der Veranlagung nach Art. 14 Wet OB erhoben. Die im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen stehenden Vorsteuerbeträge sind bei der Ermittlung der Umsatzsteuer-Zahllast gemäß Art. 15 Wet OB abzugsfähig.

b.) Optionsmöglichkeiten

Da der Erwerb bzw. die Veräußerung von Grundbesitz zwei Jahre nach der erstmaligen Ingebrauchnahme gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 1 Wet OB von der Umsatzsteuer befreit ist, können auch Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden. Gleiche Überlegungen gelten für Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz, welche gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. b Wet OB von der Umsatzsteuer befreit sind.

¹ Der Begriff der sonstigen Leistung ist dem niederländischen Steuerrecht fremd. Eine sonstige Leistung wird als „*Lieferung von Diensten*“ bezeichnet. Vgl. Art. 1 lit. a Wet OB.

² Vgl. Art. 1 lit. a i.V.m. Art. 15 Abs. 1 WBR

³ Vgl. Art. 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Wet OB.

Gemäß Art. 11 Abs. 1 Nr. 5 Wet OB kann der Steuerpflichtige zur Steuerpflicht der **Vermietungsumsätze** optieren (*keuzen*), wenn er den Grundbesitz an eine andere Person vermietet, die diesen für Umsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht oder nahezu vollständig nicht ausschließen.¹ Der Begriff „nahezu vollständig“ (*nagenoeg volledig*) verlangt, dass der andere Unternehmer hinsichtlich 90% seiner Umsätze vorsteuerabzugsberechtigt ist.² Zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen werden die abgezogenen Vorsteuerbeträge nur vollständig anerkannt, wenn der Steuerpflichtige das Objekt **mindestens zehn Jahre** steuerpflichtig vermietet.³ Ändern sich innerhalb des Zehn-Jahreszeitraums die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, wird der Vorsteuerbetrag im Verhältnis der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze entsprechend berichtigt.⁴

Lieferungen von Grundstücken unterliegen nur dann zwingend der Umsatzsteuer, wenn diese zwei Jahre nach der ersten Ingebrauchnahme ausgeführt werden.⁵ Lieferungen von Grundstücken nach dem Zwei-Jahreszeitraum sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei.⁶ Der Verkäufer hat jedoch wie bei der Vermietung von Grundbesitz die Möglichkeit zur Steuerpflicht dieser Lieferung zu optieren, sofern der andere Unternehmer (Käufer) den Grundbesitz für Umsätze verwendet, die ihn zu 90% zum Vorsteuerabzug berechtigen.⁷

¹ Ein formeller Antrag an die Finanzbehörde ist seit dem 24. März 1999 nicht mehr erforderlich, sofern im Mietvertrag eindeutig erwähnt wird, dass es sich um eine steuerpflichtige Vermietung handelt. Vgl. *Geurts, Olav B.C.J.*: Niederlande; Umsatzsteuerpflicht bei Immobilienvermietung, IWB v. 12. Mai 1999, Fach 1: Kurznachrichten, S. 337.

² Vgl. *Bijl, D.B.*: Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting. 6., überarb. Aufl., Deventer 1998, S. 112-113.

³ Art. 13 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting. Vgl. *Martens/Straaten* (1999), S. 309.

⁴ Vgl. *Dongen van, Astrid*: The Netherlands, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): Guides to European Taxation. Volumen IV: Value added taxation in Europe, Binder ***: Italy, Luxembourg, Netherlands, Norway, Portugal, Spain. Amsterdam (Loseblatt), Stand: 109. Ergänzungslieferung, April 2001, Fach: Netherlands, S. 1-186, S. 129, Tz. 14.6

⁵ Vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 1 Wet OB.

⁶ Umkehrschluss aus Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 1 Wet OB.

⁷ Vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 2 Wet OB.

Die abgezogenen Vorsteuerbeträge werden beim Käufer nur vollständig anerkannt, wenn dieser das Objekt **mindestens zehn Jahre** steuerpflichtig vermietet.¹ Ansonsten werden die abgezogenen Vorsteuerbeträge für jeden Kalendermonat anteilig berücksichtigt, in dem das Objekt nicht umsatzsteuerpflichtig vermietet wird.²

Sofern der Steuerpflichtige zur Umsatzsteuerpflicht gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a Nr. 2 Wet OB optiert hat, wird diese Grundstückslieferung gemäß Art. 15 Abs. 1 lit. a WBR von der Grunderwerbsteuer befreit, so dass eine **Doppelbelastung** der Grundstücksübertragung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer **ausgeschlossen** ist.

2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Die **Veräußerung** von niederländischem Grundbesitz **eines Steuerausländers** unterliegt allein in den Niederlanden der Grunderwerbsteuer.³ Diese Lieferung im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung ist in den Niederlanden umsatzsteuerbar.⁴

Die **Nutzungsüberlassung** von niederländischem Grundbesitz **durch einen Steuerausländer**, ist gemäß Art. 6 Abs. 2 lit. a Wet OB als Lieferung von Diensten gemäß Art. 4 Wet OB in den Niederlanden zwar umsatzsteuerbar, aber umsatzsteuerbefreit, sofern der Steuerpflichtige nicht gemäß Art. 11 Abs. 1 Nr. 5 Wet OB zur Steuerpflicht optiert hat. Hat der Steuerpflichtige von seiner Optionsmöglichkeit gemäß Art. 11 Abs. 1 Nr. 5 Wet OB wirksam Gebrauch gemacht, ist die Nutzungsüberlassung von niederländischem Grundbesitz umsatzsteuerbar und –pflichtig. Der Steuersatz beträgt 19%.⁵

Da der Grunderwerbsteuer lediglich der Erwerb von im Inland belegenem, d.h. niederländischem Grundbesitz unterliegt, ist die Veräußerung bzw. der Erwerb von **aus-**

¹ Vgl. Art. 13 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting sowie *Martens/Straaten* (1999), S. 309.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. Art. 2 Abs. 1 WBR und § 1 Abs. 1 dGrEStG.

⁴ Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. b Wet OB.

⁵ Vgl. Art. 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Wet OB.

ländischem Grundbesitz in den Niederlanden grundsätzlich nicht grunderwerbsteuerbar. Für Umsatzsteuerzwecke liegt der Ort der Lieferung dort, wo das Grundstück bei Verschaffung der Verfügungsmacht belegen ist.¹ Insofern ist die Lieferung des Grundstücks in Deutschland gegebenenfalls umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.² Gleiches gilt für die Nutzungsüberlassung von deutschem Grundbesitz.³

X. Kritische Würdigung der verkehrsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes im Vereinigten Königreich der Niederlande

In den Niederlanden können aus folgenden Gründen Einwendungen hinsichtlich

- der umsatzsteuerlichen Behandlung von Vermietungsumsätzen,
- der Berichtigungsvorschriften der Umsatzsteuer und
- der nur teilweise umsatzsteuerpflichtigen Grundstückslieferungen

erhoben werden.

Gemäß § 11 Abs. 1 lit. b Wet OB werden alle **Vermietungsumsätze** von der Umsatzsteuer ohne Rücksicht darauf befreit, ob der Grundbesitz zu Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer vermietet wird. Diese Regelung entspricht dem deutschen § 4 Nr. 12 lit. a UStG, so dass die insoweit zum deutschen Steuerrecht erhobenen Einwände auf das niederländische Steuerrecht übertragbar sind.⁴

Abgezogene Vorsteuerbeträge werden auch in den Niederlanden nur vollständig anerkannt, wenn der Steuerpflichtige das Objekt mindestens zehn Jahre steuerpflichtig

¹ Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. b Wet OB.

² Gemäß § 4 Nr. 9 lit. a dUStG ist die Lieferung eines Grundstücks in Deutschland nicht umsatzsteuerpflichtig, da sie der Grunderwerbsteuer unterliegt.

³ Gemäß § 4 Nr. 12 lit. a dUStG ist die sonstige Leistung, d.h. die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz, umsatzsteuerbefreit.

⁴ Vgl. ab S. 124.

vermietet.¹ Die Kritikpunkte gegen diese **Berichtigungsvorschrift** sind daher aufgrund der vergleichbaren Normen im deutschen Steuerrecht mit den dort erhobenen Einwänden identisch.²

Die Vorschriften zur umsatz- und grunderwerbsteuerlichen Erfassung von Grundstückslieferungen, die zwischen Bauland, neuen und alten Gebäuden unterscheiden,³ können zwar aus den entsprechenden Vorschriften der 6. EG-Richtlinie erklärt werden, sind aber im Detail aus den in Deutschland diskutierten Gründen kritisch zu werten.⁴

Positiv fällt hingegen auf, dass die Erhebungssicherheit der Grunderwerbsteuer aufgrund der zahlreichen Anzeige- und Mitwirkungspflichten sehr hoch ist. Ferner ist festzustellen, dass die Niederlande bei Umstrukturierungsvorgängen keine Grunderwerbsteuer erheben.⁵

C. DIE GRUNDBESITZBESTEUERUNG IN DER REPUBLIK ÖSTERREICH

I. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei laufenden Einkünften

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, mögliche Einkunftsarten und Tarif bei den Einkünften aus Grundbesitz

Natürliche bzw. juristische Personen, die in Österreich ihren Wohnsitz bzw. ihren Sitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt bzw. den Ort der Geschäftsleitung haben, sind unbeschränkt, d.h. mit ihrem Welteinkommen einkommen- bzw. körperschaft-

¹ Art. 13 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting. Vgl. *Martens/Straaten* (1999), S. 309.

² Vgl. ab S. 124.

³ Vgl. ab S. 205.

⁴ Vgl. ab S. 337

⁵ Vgl. Art. 15 Abs. 1 lit. e und lit. h WBR.

steuerpflichtig.¹ Sofern diese Voraussetzungen nicht vorliegen, wird nur das Inlandseinkommen (§ 98 öEStG) im Rahmen der beschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht erfasst.²

Die **Einkünfteermittlungsmethode** ist von der Buchführungspflicht des Steuerpflichtigen und der Zuordnung des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen abhängig.³ Bei natürlichen und juristischen Personen, bei denen der Grundbesitz zu einem Betriebsvermögen gehört, ist die Verpflichtung, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, in der überwiegenden Zahl der Fälle gegeben, da sich die steuerrechtliche Buchführungspflicht entweder aus der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ableitet oder sich originär aus dem Steuerrecht ergibt.⁴ Juristische Personen sind dementsprechend gemäß § 124 BAO i.V.m. § 189 öHGB zur Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet.⁵

Für die vorliegende Untersuchung liegen daher bei natürlichen und juristischen Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln und den Grundbesitz einem Betriebsvermögen zugeordnet haben, stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 23, 24 öEStG) vor.⁶ Bei natürlichen Personen, die den Grundbesitz dem Privatvermögen zugeordnet haben und deren Engagement nicht über eine private Vermögensverwaltung hinausgeht, können Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 öEStG) oder sonstige Einkünfte i.S.d. § 29 Ziff. 2 i.V.m. § 30 Abs. 1

¹ Vgl. § 1 Abs. 2 öEStG i.V.m. § 26 Abs. 1 BAO bzw. § 27 Abs. 1 BAO und § 1 Abs. 2 öKStG i.V.m. § 26 Abs. 2 BAO bzw. § 27 Abs. 2 BAO.

² Vgl. § 1 Abs. 3 öEStG i.V.m. § 2 Abs. 3 öEStG bzw. § 1 Abs. 3 öKStG i.V.m. § 21 Abs. 1 öKStG und § 98 öEStG.

³ Vgl. § 4 Abs. 2 und Abs. 3 öEStG.

⁴ Vgl. § 124 BAO i.V.m. §§ 189, 190, 193 öHGB; § 125 BAO; §§ 5, 4 Abs. 2 öEStG. Aufgrund der betragsmäßig niedrigen Grenzen der Umsätze von € 400.000 bzw. € 600.000 i.S.d. § 1 Abs. 1 Ziff. 1 und Ziff. 2 öUStG für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 31 BAO ist dieses Merkmal in der überwiegenden Zahl der Fälle erfüllt.

⁵ Vgl. § 7 Abs. 2 und Abs. 3 öKStG i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 2 öEStG.

⁶ Der Gewinn wird bei juristischen Personen – ungeachtet körperschaftsteuerlicher Spezialvorschriften – nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt. Vgl. § 7 Abs. 3 öKStG und *Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg*: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Bd. I.: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer. 6. Aufl., Wien 1998, S. 281; *Zöchling, Hans/Minihold, Werner*: Grundzüge des Steuerrechts in Österreich, IWB v. 9. August 1995, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 315-332, S. 316 und *Domann, Rita*: Österreich, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-82, S. 38 Rn. 192.

Ziff. 1 lit. a und Abs. 2 Ziff. 1 und Ziff. 2 öEStG vorliegen, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15, 16 EStG) zu ermitteln sind.

Die **Einkommensteuer** wird in Österreich in Form eines **progressiven Stufentarifs** gemäß § 33 öEStG erhoben, der für die ersten € 3.640 0%, und für die jeweils weiteren € 3.630, € 14.530 und € 29.070 jeweils 21%, 31% und 41% beträgt. Für alle weiteren Beträge, d.h. ab einem Einkommen von € 50.870 beträgt der Tarif 50%. Von der so ermittelten Steuerschuld kann jeder Steuerpflichtige jährlich € 1.264 gemäß § 33 Abs. 3 öEStG von seiner persönlichen Steuerschuld abziehen, so dass sich im Ergebnis erst ab einem Einkommen von € 9.660 eine Einkommensteuerzahllast ergibt.¹

Der **Körperschaftsteuertarif** beträgt gemäß § 22 Abs. 1 öKStG einheitlich 34% auf das Einkommen i.S.d. § 7 Abs. 2 öKStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen bzw. auf den Gesamtbetrag der Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 21 Abs. 1 öKStG. In Österreich existiert kein Anrechnungssystem, sondern das sogenannte Halbsatzverfahren bzw. die Endbesteuerung.² Nach dem **Halbsatzverfahren** beträgt der Steuersatz die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden durchschnittlichen Steuersatzes.³ Die **Endbesteuerung** von Dividenden beträgt 25%.⁴ Durch diese Steuer wird bei natürlichen Personen die Steuerschuld auf Dividendeneinkünfte gemäß § 97 Abs. 1 öEStG abgegolten. Der Steuerpflichtige kann jedoch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes i.S.d. § 37 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 4 öEStG gemäß § 97 Abs. 4 öEStG beantragen⁵. Diese Optionsmöglichkeit führt bei Steuersätzen unter 50% zu einer geringeren Steuerbelastung.⁶

¹ Bei einem Einkommen von € 7.270 entsteht eine Steuerschuld von € 762,30. Der restliche Abzugsbetrag von € 124,70 wird bei einem (weiteren) Einkommen von € 402,26 (€ 124,70 / 31%), so dass sich die Grenze von rd. € 7.672 ergibt.

² Vgl. §§ 37 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 öEStG, 93 Abs. 2 Ziff. 1 lit. a i.V.m. § 95 öEStG; §§ 1, 2 EndbesteuerungsG. Bei dem in Österreich angewandten Verfahren handelt es sich damit um ein die Doppelbelastung milderndes System auf Gesellschafterebene.

³ Vgl. § 37 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 öEStG.

⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 EndbesteuerungsG i.V.m. § 95 Abs. 1 öEStG.

⁵ Vgl. zur Besteuerung von Zinseinkünften: *Jann, Martin*: Die Endbesteuerung von Zinsen in Österreich, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Michael (Hrsg.): Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar. München 1996, S. 51-67.

⁶ Bei diesem Steuersatz führt das Halbsatzverfahren i.S.d. § 37 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 4 öEStG zum Steuersatz der Endbesteuerung ($\frac{1}{2} \times 50\% = 25\%$).

Die Einkommen- und Körperschaftsteuer wird im Wege der Veranlagung erhoben, so dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Steuererklärung einzureichen.¹

2. Steuerrechtliche Behandlung der Einnahmen

In Österreich werden dem Steuerpflichtigen die tatsächlichen Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet.² Die Einnahmen, die aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz bezogen werden, können in das vereinbarte Entgelt für die Nutzungsüberlassung und die sonstigen Einnahmen, die der Nutzende neben dem Nutzungsentgelt zu zahlen hat, unterteilt werden.³ Die Einnahmen, die der Steuerpflichtige aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz erzielt, sind von diesem zu ermitteln und zu erklären.⁴

3. Steuerrechtliche Behandlung der Ausgaben

a.) Abzugsfähigkeit dem Grunde nach

In Österreich sind alle Ausgaben, die im Zusammenhang mit Grundbesitz anfallen, abzugsfähig.⁵ Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind als Betriebsausgaben alle Ausgaben zu berücksichtigen, die durch den Betrieb veranlasst

¹ Vgl. §§ 39, 42 Abs. 1 und 2, 102 öEStG. Das Erhebungsverfahren für die Körperschaftsteuer richtet sich gemäß § 24 öKStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Beschränkt Steuerpflichtige sind jedoch gemäß § 42 Abs. 2 letzter Halbs. öEStG von der Abgabe einer Steuererklärung befreit, sofern die inländischen Einkünfte (§ 98 öEStG), die gemäß § 102 zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, € 3.630 nicht übersteigen.

² Vgl. § 28 Abs. 1 und Abs. 6 öEStG i.V.m. § 15 öEStG (für private natürliche Personen); §§ 5, 4 Abs. 2, § 23, 28 Abs. 1 S. 1 öEStG (für gewerbliche natürliche Personen), § 7 Abs. 3 öKStG i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 2, §§ 23, 28 Abs. 1 S. 1 öEStG (für juristische Personen) sowie *Doralt/Ruppe (1998)*, S. 51-54 und *Maschinda, Andreas/Widinski, Margit*: Austria, in: CCH New Law (Hrsg.): European Tax Rates and Tables. Oxfordshire (Loseblatt), Stand: 15. Ergänzungslieferung, Juni 2000, Fach: Austria, S. 3,501-9,952 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangaben), S. 4,403.

³ Vgl. *Doralt/Ruppe (1998)*, S. 53-54.

⁴ Vgl. §§ 120, 133, 134 BAO; §§ 39, 102 öEStG und § 42 Abs. 1 und Abs. 2 öEStG.

⁵ Diese Überlegung folgt bereits aus § 28 öEStG i.V.m. § 16 öEStG bzw. § 4 Abs. 4 öEStG. Vgl. *Doralt/Ruppe (1998)*, S. 172-173.

sind.¹ Bei der Ermittlung des Gewinns als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben sind als Werbungskosten alle Ausgaben zu berücksichtigen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen und dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen dienen.²

b.) Ermittlung der Abschreibungen und deren Bemessungsgrundlagen

Den Ausgangspunkt für die Absetzungen für Abnutzung bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes.³

Anschaffungskosten sind „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen“ (§ 203 Abs. 2 öHGB).⁴ Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen bei Grundbesitz z.B. die Kosten für die Beurkundung des Kaufvertrages, die Grunderwerbsteuer sowie Auflassungs- und Grundbuchgebühren. Bezüglich der nachträglichen Anschaffungskosten und der Anschaffungspreisminderungen wird auf die Ausführungen zum deutschen Steuerrecht verwiesen, die hier gleichermaßen gelten.⁵

Der Begriff „**Herstellungskosten**“ ist in § 5 Abs. 1 öEStG i.V.m. § 203 Abs. 3 Satz 1 öHGB umschrieben als Aufwendungen, „die für die Herstellung oder Erweiterung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen“.⁶

¹ Vgl. § 4 Abs. 4 öEStG, § 7 Abs. 3 öKStG i.V.m. § 4 Abs. 4 öEStG.

² Vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 öEStG.

³ Vgl. § 8 Abs. 1 S. 1 öEStG, § 16 Abs. 1 Ziff. 8 lit. a öEStG und § 16 Abs. 1 Ziff. 8 lit. e i.V.m. § 16 Abs. 1 Ziff. 8 lit. a öEStG.

⁴ Vorsteuer als Teil des Anschaffungspreises fällt beim Grundstückserwerb in Österreich nie an, da die Möglichkeit zum Verzicht auf die Steuerbefreiung von Grundstückslieferungen (§ 6 Ziff. 9 lit. a öUStG) in § 6 Abs. 2 öUStG nicht vorgesehen ist.

⁵ Vgl. ab S. 61.

⁶ Die handels- und steuerrechtliche Ermittlung der Herstellungskosten ist - für die vorliegende Untersuchung - identisch. Es ergeben sich jedoch bei der Einbeziehung der Material- und Fertigungs Gemeinkosten seit 1996 erneut Unterschiede, da diese Kosten gemäß § 6 Ziff. 2 lit. a vorletzter S. öEStG zwingend zu aktivieren sind, wohingegen handelsrechtlich gemäß § 203 Abs. 3 S. 2 öHGB ein Wahlrecht besteht. Vgl. *Züger, Mario*: Steuerliche Neuerungen in Österreich, IWB v. 14. Mai 1997, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 385-390, S. 385.

Bemessungsgrundlage der Abschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, so dass einheitliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein bebautes Grundstück in den Grund und Boden einerseits und das aufstehende Gebäude andererseits aufzuteilen sind.¹ Fehlt es an einer Aufteilung des Gesamtkaufpreises, ist der Anteil des Grund und Bodens durch Schätzung zu ermitteln.² In der Verwaltungspraxis sind Sätze zwischen 10% (Eigentumswohnungen) und 20 bis 25% (sonstige Gebäude) für den Anteil des Grund und Bodens üblich.³

Den Abschreibungsregeln des § 8 Abs. 1 öEStG und § 16 Abs. 1 Ziff. 8 lit. a und lit. e öEStG unterliegen Gebäude und andere unbewegliche Gebäudeteile unabhängig davon, ob sie als selbständiges oder unselbständiges Wirtschaftsgut gelten.⁴ Betriebsvorrichtungen, d.h. insbesondere Maschinen sowie sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, unterliegen ferner den Abschreibungsregeln für Gebäude. Außenanlagen wie Bodenbefestigungen, Einfriedungen, Umzäunungen oder Pflasterungen werden bei gewerblich genutzten Grundstücken den Betriebsvorrichtungen gleichgestellt.⁵ Betriebsvorrichtungen werden somit ertragsteuerlich als Gebäudebestandteil, jedoch bewertungsrechtlich als selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut angesehen.⁶

Sofern **betrieblicher Grundbesitz** unmittelbar, d.h. zu mindestens 80%, der Ausübung eines Gewerbebetriebes dient, können die Gebäude gemäß § 8 Abs. 1 1. Alt. öEStG mit bis zu 3% jährlich abgeschrieben werden.⁷ Bei Gebäuden, die für die Ausübung eines Kredit- oder Versicherungsgewerbes genutzt werden, beträgt der

¹ Diese Notwendigkeit folgt bereits aus dem Gesetzeswortlaut. Vgl. § 8 Abs. 1 öEStG und § 16 Abs. 1 Ziff. 8 lit. a und lit. e öEStG sowie Erlass des öBMF vom 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90: „Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft“ (im folgenden: VuVRL 1991), abgedruckt in: *Kohler, Gerhard*: Die Einkommenbesteuerung der natürlichen Personen. 2. Aufl., Wien 1995, S. 546-570, S. 548 Tz. 3.3.(3).

² Vgl. *Lenneis, Christian*: Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, ÖStZ 1998, S. 572-578, S. 576.

³ Vgl. *ebenda*.

⁴ Vgl. *Doralt/Ruppe* (1998), S. 157-158; *Doralt, Werner*: Bestandteile, Zubehör und Betriebsvorrichtungen im BewG, ÖStZ 1985, S. 94-97.

⁵ Vgl. § 51 Abs. 1 S. 1, S. 2 öBewG.

⁶ Vgl. *Doralt/Ruppe* (1998), S. 157-158.

⁷ Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 wurde der Abschreibungssatz von 4% auf 3% gesenkt. Vgl. *Leitner, Reinhard*: Das Steuerrecht Österreichs, IWB v. 11. April 2001, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 523-530, S. 524.

Abschreibungssatz bis zu 2,5%.¹ Sofern das Gebäude anderen betrieblichen Zwecken dient, können bis zu 2% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten jährlich abgeschrieben werden.²

Der Abschreibungssatz für **privaten Grundbesitz**, der der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 öESTG) dient, beträgt 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes.³

c.) Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand

Der wesentliche Unterschied zwischen Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand oder anschaffungsnahem Erhaltungsaufwand besteht darin, dass durch diese Abgrenzung festgelegt wird, ob die entsprechenden Ausgaben sofort abzugsfähig sind oder über einen bestimmten Zeitraum als Aufwand, d.h. als Abschreibungen das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen mindern.

Als **Instandhaltungsaufwand** werden diejenigen Aufwendungen bezeichnet, die für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen aufgewendet werden und mit einer gewissen Regelmäßigkeit anfallen, jedoch das Gebäude nicht über den ursprünglichen Zustand hinaus verbessern.⁴ Sofern jedoch Arbeiten, die zu Instandhaltungsaufwand führen, nicht regelmäßig anfallen und damit der Höhe nach z.B. durch einen Renovierungsstau außergewöhnlich sind, können diese Aufwendungen auf Antrag des Steuerpflichtigen auch gleichmäßig über einen Zeitraum von zehn Jahren verteilt werden.⁵

Von diesem Grundsatz abweichend sind sogenannte **Instandsetzungsaufwendungen** bei Wohngebäuden gemäß § 28 Abs. 2 Satz 2 öESTG zwingend auf zehn Jahre zu verteilen. Als Instandsetzungsaufwendungen gelten „Aufwendungen, die nicht zu

¹ Vgl. § 8 Abs. 1 2. Alt. öESTG.

² Vgl. § 8 Abs. 1 3. Alt. öESTG.

³ Vgl. § 16 Abs. 8 lit. e öESTG.

⁴ Diese Abgrenzung ergibt sich bereits aus der wörtlichen Auslegung des § 203 Abs. 3 öHGB und aus § 28 Abs. 2 öESTG. Vgl. Tz. 5.1-5.5 VuVRL 1991.

⁵ Vgl. § 28 Abs. 2 S. 1 öESTG.

den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“.¹ Die Finanzverwaltung vertritt hinsichtlich der Abgrenzung von Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand eine restriktive Auffassung. Demzufolge ist bereits beim Austausch von wesentlichen Gebäudeteilen wie z.B. Türen und Fenstern oder Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstalltionen von Instandsetzungsaufwand auszugehen, der somit gleichmäßig über zehn Jahre zu verteilen ist.²

Zur Definition des Begriffs „**Herstellungsaufwendungen**“ werden im österreichischen Steuerrecht die Herstellungskosten nach § 203 Abs. 3 öHGB herangezogen. Danach ist von Herstellungsaufwand auszugehen, wenn ein Gebäude erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert und damit seine Wesensart verändert wird.³

Herstellungsaufwendungen liegen nur dann vor, wenn vorhandene Gebäude erweitert, aufgestockt, angebaut werden oder die nutzbare Fläche vergrößert und damit die Wesensart des Gebäudes verändert wird.⁴ Treffen im Rahmen einer umfassenden Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten, die zu Herstellungskosten und Arbeiten, die zu Erhaltungsaufwendungen führen, zusammen, so sind diese grundsätzlich ebenfalls im Wege der Schätzung in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand aufzuteilen.⁵ Von diesen Grundsätzen abweichend kann jedoch anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegen, wenn diese Aufwendungen notwendig sind, um das Gebäude in einen für den Betrieb bzw. die Nutzung erforderlichen Zustand zu versetzen oder im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung anfallen und somit ein sachlicher Zusammenhang unterstellt wird.⁶ Hiervon ist auszugehen, wenn das Gebäude

¹ § 28 Abs. 2 S. 4 öEStG.

² Vgl. Tz. 5.2. Abs. 2 und 3, 5.4.2 VuVRL 1991.

³ Vgl. die Beispiele unter: Tz. 5.5.1. VuVRL 1991.

⁴ Vgl. *Weiler (1999)*, S. 137.

⁵ In Österreich ergibt sich diese Überlegung bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 28 Abs. 2 öEStG, in dem davon ausgegangen wird, dass Herstellungs-, Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand gleichzeitig vorliegen können.

⁶ Vgl. § 203 Abs. 2 öHGB und *Schürer-Waldheim, Reinhold*: Die Aktivierungspflicht anschaffungsnaher Aufwendungen auf Gebäude und das Mietrechtsgesetz (MRG), *Finanz Journal* 1983, S. 111-118.

innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach Anschaffung instandgesetzt wird.¹ Durch die Einführung von § 28 Abs. 2 öEStG ist diese Regelung jedoch für Wohngebäude dahingehend modifiziert worden, dass diese Aufwendungen über einen Zeitraum von zehn Jahren verteilt werden müssen, während bei anderen Gebäuden die Aufwendungen über die Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt werden müssen.

d.) Zinsaufwendungen

In Österreich können Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Instandhaltung und Erweiterung von Grundbesitz gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn die Kreditaufnahme in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen steht und bei Betriebsausgaben insbesondere eine betriebliche Veranlassung für die Zinsaufwendungen gegeben ist.²

e.) Sonstige Aufwendungen

Werden die sonstigen Kosten auf die Mieter umgelegt, so liegen gleichzeitig Einnahmen bzw. Betriebseinnahmen und Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben beim Steuerpflichtigen vor. Diese Ausgaben sind in voller Höhe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen.³ Es sind nur die tatsächlich angefallenen Ausgaben abzugsfähig.⁴

4. Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Die grundlegende Berücksichtigung von Verlusten richtet sich zunächst danach, ob diese im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1 bis Ziff. 3 öEStG) oder im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Ziff. 4 bis

¹ Vgl. *Schürer-Waldheim (1983)*, S. 111, S. 117.

² Vgl. *Doralt/Ruppe (1998)*, S. 172-173.

³ Vgl. §§ 5, 4 Abs. 1, 16 Abs. 1 öEStG.

⁴ Die Möglichkeit, die Betriebsausgaben mit 12% der Umsätze i.S.d. § 125 Abs. 1 lit. a BAO zu ermitteln, setzt voraus, dass keine Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt werden (§ 17 Abs. 2 öEStG).

Ziff. 7 öEStG) anfallen.¹ Die Höhe der verrechenbaren bzw. vortragsfähigen Verluste wurde durch das **Budgetbegleitgesetz 2001/2002** ab dem Veranlagungszeitraum 2001 erstmalig auf 75% der positiven Einkünfte begrenzt.²

Verluste, die im Rahmen der **betrieblichen Einkunftsarten**, d.h. hier im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 öEStG) anfallen, sind im österreichischen Steuerrecht regelmäßig zunächst im gleichen Kalenderjahr mit Gewinnen aus derselben Einkunftsart auszugleichen.³ Danach sind Verluste aus einer Einkunftsart mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten auszugleichen.⁴ Dabei ist jedoch zu beachten, dass Verluste durch den neu eingeführten § 2 Abs. 2b öEStG nur noch im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte aus einem Betrieb oder einer Betätigung verrechnet werden können.⁵ Ein dann noch verbleibender Verlustabzug kann zwar gemäß § 18 Abs. 6 öEStG seit 1996 zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden.⁶ Vortragsfähige Verluste können jedoch betragsmäßig nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2b Ziff. 2 öEStG verrechnet werden. Die nicht verrechneten Beträge können in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze berücksichtigt werden. Die Verluste gehen somit nicht verloren, da es ausschließlich zu einem Verrechnungsaufschub kommt. Ein Verlustrücktrag ist dem österreichischen Steuerrecht hingegen auch nach 1996 fremd.

Verluste, die im Rahmen der **außerbetrieblichen Einkunftsarten**, d.h. hier im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 öEStG) oder der sonstigen Einkünfte i.S.d. § 29 Nr. 2 öEStG i.V.m. § 30 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a öEStG anfallen, können ausdrücklich nur mit derselben oder anderen Einkunftsart(en) innerhalb des Veranlagungszeitraums ausgeglichen werden, in dem die Verluste ent-

¹ Vgl. *Voos, Christoph*: Verluste und Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Österreich, IWB v. 23. Juni 1999, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 459-462. Die nachfolgenden Ausführungen stimmen teilweise fast wörtlich mit dem angeführten Beitrag überein.

² Vgl. *o.V.*: Steuerteil des Budgetbegleitgesetzes 2001/2002, ÖStZ 2000, S. 538-563, S. 541-542.

³ Vgl. *Zöchling/Minihold*, IWB v. 9. August 1995, S. 719-720.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. § 2 Abs. 2b Ziff. 1 öEStG.

⁶ Als Verlust gilt regelmäßig der (negative) Gesamtbetrag der Einkünfte. Vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 öEStG.

standen sind.¹ Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 ist zusätzlich zu beachten, dass die Höhe der verrechenbaren Verluste auf 75% der positiven Einkünfte begrenzt ist.² Ein Verlustvortrag ist für diese Einkünfte im österreichischen Steuerrecht gemäß § 18 Abs. 6 öESTG ausdrücklich nicht vorgesehen. Der Steuerpflichtige kann somit die Buchverluste, die in den ersten Jahren bei der Vermietung und Verpachtung durch die typisierte Gebäudeabschreibung und die hohen Fremdkapitalzinsen entstehen, nur mit seinen übrigen Einkünften ausgleichen.

5. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

a.) *Inländischer Grundbesitz*

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 öESTG) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23 öESTG) werden bei beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 98 Ziff. 3 und Ziff. 6 öESTG i.V.m. §§ 23, 28 öESTG als inländische Einkünfte bei der Besteuerung erfasst. Hinsichtlich des Ansatzes und der Ermittlung ergeben sich weder bei den Einnahmen noch bei den Ausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, Unterschiede im Hinblick auf die Besteuerung von Einkünften aus Grundbesitz bei unbeschränkt Steuerpflichtigen.³ Abweichungen zwischen den möglichen Gewinnermittlungsmethoden ergeben sich auch durch die unterschiedliche Steuerpflicht nicht.⁴

Ein Unterschied besteht jedoch für die vorliegende Untersuchung hinsichtlich des **Verlustvortrags bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb** gemäß § 102 Abs. 2 Ziff. 2 öESTG i.V.m. § 18 Abs. 6 und Abs. 7 öESTG.⁵ Verluste können nur berücksichtigt werden, sofern sie in **österreichischen Betriebsstätten** entstanden sind und

¹ Verluste, die der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus Spekulationsgeschäften realisiert hat, dürfen ausdrücklich nur mit Spekulationsgewinnen desselben Kalenderjahrs ausgeglichen werden, so dass insbesondere auch kein Abzug nach § 18 Abs. 6 öESTG in Betracht kommt.

² Vgl. § 2 Abs. 2a Ziff. 1 öESTG.

³ Vgl. *Djanani, Christiana*: Internationales Steuerrecht. 2., überarb. Aufl., Wien 1998, S. 73-74.

⁴ Vgl. § 2 Abs. 3 öESTG, §§ 98, 102 öESTG.

⁵ Vgl. *Djanani (1998)*, S. 79. Die Vorschriften gelten über § 21 Abs. 1 Ziff. 1 öKStG auch für die Körperschaftsteuer.

sie die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte, d.h. das Welt-einkommen abzüglich der inländischen Einkünfte, überstiegen haben. Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen zwar dem gleichen Steuertarif wie unbeschränkt Steuerpflichtige, jedoch wird insbesondere der allgemeine Absetzbetrag von € 1.264 (§ 33 Abs. 3 öEStG) nicht gewährt, da für die Berechnung der Einkommensteuer ausschließlich § 33 Abs. 1 und Abs. 7 öEStG maßgebend sind (§ 102 Abs. 3 öEStG). Die Möglichkeit bei Ausschüttungen von Dividenden zwischen der Endbesteuerung und dem sog. Halbsatzverfahren zu wählen, ist auch für beschränkt Steuerpflichtige möglich.¹

Beschränkt Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb beziehen, werden gemäß § 102 Abs. 1 Ziff. 1 öEStG i.V.m. § 39 öEStG zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer veranlagt, da diese Einkünfte nicht dem Steuerabzug unterliegen.² Beschränkt Steuerpflichtige sind jedoch gemäß § 42 Abs. 2 letzter Halbsatz öEStG von der Abgabe einer Steuererklärung befreit, sofern die inländischen Einkünfte (§ 98 öEStG), die gemäß § 102 öEStG zur Einkommensteuer zu veranlagten sind, € 3.630 nicht übersteigen.

b.) Ausländischer Grundbesitz

Österreich hat als Wohnsitz- bzw. Sitzstaat aufgrund der im Rahmen der vorliegenden Untersuchung zu betrachtenden Staaten regelmäßig kein Besteuerungsrecht, da dieses in den Doppelbesteuerungsabkommen dem Belegenheitsstaat, hier Deutschland, zugewiesen wird.³ Die ausländischen Einkünfte werden jedoch im Rahmen des positiven wie negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt.⁴

¹ § 102 öEStG enthält in diesem Zusammenhang keine Sondervorschrift für beschränkt Steuerpflichtige. Vgl. *Doralt/Ruppe (1998)*, S. 261.

² Vgl. §§ 99-101 öEStG. Die Vorschriften gelten gemäß § 24 öKStG auch für die Körperschaftsteuer.

³ Vgl. Art. 3 Abs. 3 und Art. 14 Abs. 1 lit. a DBA/Österreich, Art. 3 DBA/Österreich/ErbSt.

⁴ Vgl. Art. 15 Abs. 3 DBA/Österreich.

c.) *Verteilungsregeln im DBA/Österreich*

Investitionen in österreichischen Grundbesitz eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen führen im Rahmen der deutschen und österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuer aufgrund des in Deutschland geltenden Welteinkommensprinzips bei unbeschränkter Steuerpflicht und der Besteuerung des Inlandseinkommens bei der beschränkten Steuerpflicht in Österreich zu konkurrierenden Steueransprüchen beider Staaten. Ein Doppelbesteuerungsproblem hinsichtlich der deutschen Gewerbesteuer ergibt sich nicht, da Österreich eine entsprechende Steuer nicht mehr erhebt.¹ Diese konkurrierenden Steueransprüche werden in der deutsch-österreichischen Abkommenspraxis in Artikel 3 Abs. 1 bis Abs. 3 DBA/Österreich nicht wörtlich, jedoch sinngemäß wie im OECD-Musterabkommen bestätigt, da sowohl dem Belegenheitsstaat, hier Österreich, als auch dem Wohnsitzstaat, d.h. Deutschland, das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zugewiesen wird. Die Doppelbesteuerung wird gemäß Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DBA/Österreich durch den Wohnsitzstaat, d.h. Deutschland, durch Freistellung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen unter Progressionsvorbehalt vermieden bzw. gemildert.

Österreichische **Investitionen in deutschen Grundbesitz** folgen entsprechenden Grundsätzen.²

II. Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Veräußerungsgeschäften

1. Besteuerung von Veräußerungsgeschäften im Privat- und Betriebsvermögen

Wertveränderungen von **betrieblichem Grundbesitz** werden aufgrund der Reinvermögenszugangstheorie grundsätzlich beim Steuerpflichtigen erfasst, sofern sie reali-

¹ Steuergegenstand der in Österreich ab dem 1. Januar 1994 erhobenen Kommunalsteuer sind die Arbeitslöhne (§ 1 KommStG), so dass es sich um eine ertragunabhängige Steuer handelt.

² Vgl. Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DBA/Österreich.

siert sind.¹ Verluste und Gewinne aus der Veräußerung, Entnahme und sonstigen Wertänderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens nicht jedoch der Gebäude werden bei Personen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 öESTG ermitteln, gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz öESTG nicht erfasst, sofern es sich nicht um sog. protokollierte Gewerbetreibende handelt. Ein innerstaatlicher Progressionsvorbehalt ist dem österreichischen Einkommensteuerrecht fremd.

Private Veräußerungsgeschäfte von Grundbesitz werden aufgrund der Quellentheorie nicht erfasst.² Die Ausnahmen von diesen Grundsätzen werden nachfolgend betrachtet.

2. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerfreiheit von Veräußerungsgeschäften im Privatvermögen

a.) Spekulationsgeschäfte

Die grundsätzliche Nichtsteuerbarkeit von privaten Veräußerungsgewinnen wird beim Vorliegen von Spekulationsgeschäften durchbrochen. Spekulationsgeschäfte liegen bei Grundstücken und Rechten vor, wenn zwischen der Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt.³ Veräußerungsgewinne innerhalb dieses Zeitraums sind im vollen Umfang steuerpflichtig, sofern diese eine Freigrenze von € 440 übersteigen.⁴ Veräußerungsgewinne aus selbst hergestellten Gebäuden unterliegen nicht der Besteuerung, sofern der Steuerpflichtige das Bauherrenrisiko getragen hat.⁵ Der Gewinn aus dem dazugehörigen Grund und Boden ist jedoch im vollen Umfang steuerpflichtig. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

¹ Vgl. Doralt/Ruppe (1998), S. 70.

² Vgl. ebenda.

³ Vgl. § 29 Nr. 2 öESTG i.V.m. § 30 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a öESTG.

⁴ Vgl. § 30 Abs. 4 vorletzter S. öESTG.

⁵ Vgl. § 30 Abs. 2 Ziff. 2 öESTG. Von dieser Regelung sind insbesondere die sog. Bauherrenmodelle ausgeschlossen. Vgl. Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990 betreffend Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand bei Gebäuden (Bauherrenverordnung), abgedruckt in: Doralt, Werner (Hrsg.): Kodex des österreichischen Rechts. 28. Aufl., Wien 1998, S. 102-103.

sind gemäß § 30 Abs. 4 öEStG als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungskosten und einschließlich der Werbungskosten zu ermitteln.

Verluste, die der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus Spekulationsgeschäften realisiert hat, dürfen ausdrücklich nur mit Gewinnen desselben Kalenderjahrs ausgeglichen werden, so dass insbesondere kein Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 öEStG in Betracht kommt.¹

b.) Gewerblicher Grundstückshandel

Die grundlegende Frage, wann die Tätigkeit einer Privatperson die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschreitet, d.h. ab welchem Zeitpunkt ein **gewerblicher Grundstückshandel** begründet wird, ist in der österreichischen Rechtsprechung und im österreichischen Schrifttum **selten thematisiert** worden.² Aus diesem Grunde ist es in Österreich erforderlich, auf die im deutschen Steuerrecht entwickelten Grundsätze zurückzugreifen.³

Gemäß § 32 BAO ist unter Vermögensverwaltung in erster Linie die Nutzung von unbeweglichem Vermögen zur Vermietung und Verpachtung zu verstehen. Einzelne Zu- und Verkäufe von bebauten oder unbebauten Grundstücken sind unter diesen Voraussetzungen für die Annahme einer privaten Vermögensverwaltung unschädlich. Grundsätzlich begründet auch die Vermietung von umfangreichem Grundbesitz keine gewerbliche Tätigkeit.⁴ Der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken gehören noch zur Vermietung im Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn diese Vorgänge den Beginn und das Ende einer in erster Linie auf Fruchtziehung gerichteten Tätigkeit darstellen.⁵ Sofern die Vermögens**verwertung** jedoch entscheidend im Vordergrund steht, liegt keine Vermögens**verwaltung**, sondern ein gewerblicher

¹ Vgl. § 30 Abs. 5 letzter S. öEStG.

² Vgl. gleichlautend Kohler, Gerhard: Grundstückshandel - Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb -, ÖStZ 1983, S. 269-279, S. 269 und Renner, Bernhard: Grundstücksverkäufe eines Landwirtes – Hilfgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel?, ÖStZ 1996, S. 460-463, S. 460.

³ So Kohler (1983), S. 269-276 und Renner (1996), S. 460.

⁴ Vgl. Kohler (1983), S. 276.

⁵ Vgl. ebenda mit Verweis auf BFH v. 4. März 1980, VIII R 150/76, BStBl. II 1980, S. 389-393.

Grundstückshandel vor.¹ Eine starre Grenze der Anzahl von Grundstücksverkäufen, die zu einem Grundstückshandel führen, ist dem österreichischen Recht jedoch bei Personen, die der Grundstücksbranche **nicht** nahe stehen, fremd.² Als Anhaltspunkt kann lediglich die Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. November 1978 herangezogen werden, dass eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken in verhältnismäßig kurzer Zeit keine Vermögensverwaltung, sondern einen Grundstückshandel begründet.³

Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ ist jedoch kaum als Abgrenzungsmerkmal hilfreich, da auch eine Vermögensverwaltung regelmäßig mit einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verbunden ist.⁴ **Daher müssen als Abgrenzungskriterium die Art und der Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens in den Vordergrund treten.** Wesentlich ist, dass sich die steuerpflichtige Person an eine unbestimmte Anzahl von Personen richtet **und** damit zu erkennen gibt, dass sie nachhaltig durch Veräußerung von Grundstücken am Wirtschaftsleben teilnehmen will.⁵ Als nachhaltig ist eine Tätigkeit anzusehen, die durch eine Aufeinanderfolge von gleichartigen Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit oder derselben dauernden Verhältnisse gekennzeichnet ist.⁶

In Konkretisierung dieser allgemeinen Vermutungen für einen Gewerbebetrieb sprechen folgende Merkmale für einen gewerblichen Grundstückshandel:

- Einsatz von umfangreichen Fremdmitteln⁷

¹ Vgl. *Schimetschek, Bruno*: Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, *Finanz Journal* 1983, S. 134-136, S. 135.

² Vgl. *Kohler (1983)*, S. 271.

³ Vgl. VwGH v. 7. November 1978, *ÖStZB* 1979, S. 139. Bei dieser Erkenntnis greift der Verwaltungsgerichtshof auf das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 29. März 1973, I R 153/73, *BStBl. II* 1973, S. 661-663 zurück.

⁴ Vgl. *ebenda*.

⁵ Vgl. *Schimetschek (1983)*, S. 134-135.

⁶ Die Nachhaltigkeit der aus einer einmaligen Tätigkeit fließenden Einnahmen ist unschädlich und begründet dadurch keinen Gewerbebetrieb. Vgl. *Schimetschek, Bruno*: Die „nachhaltige Tätigkeit“ im Steuerrecht, *Finanz Journal* 1980, S. 141-142, S. 141

⁷ Vgl. *ebenda*.

Ergibt sich bei fremdfinanzierten Grundstücken aus einer Finanzplanung, dass die aufgenommenen Darlehen zwangsläufig durch die Erlöse aus dem Verkauf alter Grundstücke zurückgezahlt werden, spricht dies für einen gewerblichen Grundstückshandel.¹

- Ausnutzung von miet- und steuerrechtlichen Begünstigungen

Die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, der Grundstücke in Form von Althausbesitz erwirbt und fremdfinanziert, um diese unter Ausnutzung miet- oder steuerrechtlicher Begünstigungen instand zu setzen oder zu modernisieren, ist gewerblicher Grundstückshandel, sofern er die Grundstücke anschließend gewinnbringend veräußert und somit eine Vermögensvermehrung erreicht.²

- Parifizierung³ und Parzellierung von Grundstücken

Verkauft jedoch ein Steuerpflichtiger vor Jahren angeschaffte Grundstücke nach Parzellierung, dann ist die Frage nach einer gewerblichen Tätigkeit nach **strengerem Maßstäben** zu beurteilen. Wesentlich ist dabei, dass der Grundstückseigentümer den Grundbesitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umgestaltet und zu diesem Zweck das Grundstück nach einem bestimmten Bebauungsplan in Parzellen aufteilt und im Anschluss an verschiedene Interessenten veräußert.⁴ Für die Gewerblichkeit spricht dabei die Mitwirkung bei der Planung und Durchführung der Erschließung, die Aufstellung eines Bebauungsplanes bei der Gemeinde sowie die Überwälzung der Erschließungskosten auf die Käufer.⁵

Erst die für den Wohnungshandel typische **planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten** und deren Umsatz unter Ausnutzung der Marktverhältnisse sowie der

¹ Vgl. VwGH v. 7. November 1978, 815/76, ÖStZB 1979, S. 139 sowie Kohler (1983), S. 270.

² Vgl. Kohler (1983), S. 276, der sich auf den Tenor des Urteils des deutschen Bundesfinanzhofes vom 17. März 1981, VIII R 149/78, BStBl. II 1981, S. 522-527 bezieht.

³ Als Parifizierung wird in Österreich die Umwandlung eines Miethauses in Eigentumswohnungen verstanden. Vgl. Kohler (1983), S. 267.

⁴ Vgl. Kohler (1983), S. 271 mit Bezug auf BFH v. 28. September 1961, V 59, BStBl. II 1962, S. 32.

⁵ Vgl. ebenda, S. 272.

gezielte Erwerb von Grundbesitz, dessen Parzellierung, die Einrichtung von Wohnungen und deren Veräußerung, was die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der der Privatsphäre zuzuordnenden Betätigung heraushebt, begründet einen gewerblichen Grundstückshandel.¹

- Grundstücksgeschäfte von Personen, die dem Grundstücksmarkt nahe stehen

Die Anzahl der Objekte, die einen gewerblichen Grundstückshandel begründen, liegt bei Personen, die der Grundstücksbranche nahe stehen, bereits **bei drei Einfamilienhäusern in drei aufeinanderfolgenden Jahren**.²

Ist der Verkauf von Grundstücken als gewerbliche Tätigkeit und nicht als private Vermögensverwaltung einzustufen, stellen die entsprechenden Grundstücke kein Anlagevermögen, sondern **Umlaufvermögen** dar.³ Einerseits entfällt dadurch für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, Absetzungen für Abnutzung gemäß §§ 7, 8 öEStG bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen, andererseits werden die Veräußerungsgewinne bei der Gewinnermittlung gemäß §§ 4, 5 öEStG vollständig erfasst, da die Begünstigungsvorschrift des § 4 Abs. 1 letzter Satz öEStG bzw. § 4 Abs. 3 letzter Satz i.V.m. § 4 Abs. 1 letzter Satz öEStG ausdrücklich nur für Grund und Boden gilt, der zum Anlagevermögen gehört. Insofern sind Wertsteigerungen des Grund und Bodens vollständig zu erfassen, wohingegen Wertminderungen, da keine planmäßige Absetzung für Abnutzung gemäß §§ 7, 8 öEStG geltend gemacht werden kann, nur im Rahmen einer Teilwertabschreibung i.S.d. § 6 Ziff. 2 lit. a Satz 2 öEStG erfasst werden können.

¹ Vgl. *ebenda*, S. 274-275.

² Vgl. *ebenda*, S. 272.

³ Vgl. *ebenda*, S. 269, S. 276-278.

3. Ausnahmen von der grundsätzlichen Steuerpflicht von Veräußerungsgeschäften im Betriebsvermögen

Einmalige Einkünfte im Betriebsvermögen können auch durch **Umgründung** einer Gesellschaft entstehen.¹ Durch die dem Steuerpflichtigen gewährte Möglichkeit der Buchwertverknüpfung zwischen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft können Umwandlungen von Gesellschaften weitgehend ertragsteuerneutral durchgeführt werden.²

Die **Übertragung von Veräußerungsgewinnen**, d.h. des Betrages um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert gemäß § 12 öEStG übersteigt, ist bei natürlichen und juristischen Personen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, nur zwischen körperlichen Gegenständen oder zwischen unkörperlichen Gegenständen möglich.³ Ferner besteht die Möglichkeit, den Veräußerungsgewinn in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage einzustellen, um diese innerhalb der nächsten drei Wirtschaftsjahre von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter abzuziehen.⁴ Wesentliche Voraussetzung zur Ausübung des Wahlrechts nach § 12 öEStG ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen gehört hat und das Ersatzwirtschaftsgut in einem inländischen Betrieb genutzt wird.⁵ Wurden jedoch auf Grundstücke und Gebäude bereits stille Reserven übertragen, so verlängert sich der Zeitraum von sieben auf fünfzehn Jahre.⁶

¹ Unter dem Begriff der Umgründung werden die verschiedenen österreichischen steuerlichen Umgründungsarten der Verschmelzung (§§ 1-6 UmgrStG), der Umwandlung (§§ 7-11 UmgrStG), der Einbringung als Einzelrechtsnachfolge (§§ 12-22 UmgrStG), des Zusammenschlusses (§§ 23-26 UmgrStG), der Realteilung (§§ 27-31 UmgrStG) und der Spaltung (§§ 32-38 UmgrStG) verstanden.

² Vgl. § 3 Abs. 1, § 9 Abs. 1, § 18 Abs. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1, 25 Abs. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1, § 30 Abs. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1, § 35 i.V.m. §§ 18 Abs. 1, § 16 Abs. 1 UmgrStG und *Aman, Günther*: Einbringungen nach Strukturverbesserungsgesetz und Umgründungssteuergesetz – Vergleich und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, ÖStZ 1992, S. 197-212; *Wundsam, Walter*: Änderungen im Bereich des Umwandlungsrechts durch die Steuerreform 1994, IWB v. 10. Januar 1994, Fach 5: Österreich, Gruppe 3, S. 129-132.

³ Vgl. § 12 Abs. 1 letzter S. öEStG.

⁴ Vgl. § 12 Abs. 7 und Abs. 8 öEStG.

⁵ Vgl. § 12 Abs. 2 S. 1 Ziff. 1 und 2 öEStG.

⁶ Vgl. § 12 Abs. 2 S. 2 öEStG.

Das Wahlrecht wird durch entsprechende Erfassung in der Bilanz oder in der Überschussrechnung und somit durch die Steuererklärung ausgeübt.

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Im Verhältnis zu den Besteuerungsvorschriften bei unbeschränkter Steuerpflicht ergeben sich bei **österreichischem Grundbesitz**, der von einem Steuerausländer, z.B. einem Deutschen, gehalten wird, keine Besonderheiten.¹ Daher sind einmalige Einkünfte im Betriebsvermögen gemäß § 98 Ziff. 3 öEStG i.V.m. § 23 Ziff. 3, § 24 öEStG steuerpflichtig, während einmalige Einkünfte von im Privatvermögen gehaltenem Grundbesitz steuerfrei sind, wenn sie nicht den Tatbestand des Spekulationsgeschäfts i.S.d. § 98 Ziff. 7 öEStG i.V.m. § 30 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a öEStG oder des gewerblichen Grundstückshandels erfüllen.²

In **Ermangelung eines Steuertatbestandes in § 98 öEStG** ist es für Steuerausländer in Österreich möglich, im Betriebs- oder Privatvermögen gehaltenes unbewegliches Vermögen nach Ablauf der Spekulationsfrist von zehn Jahren steuerfrei zu veräußern, sofern die Tätigkeit des Steuerpflichtigen keine Betriebsstätte begründet. In diesem Fall wird jedoch durch das deutsch-österreichische Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte zugewiesen, da Österreich von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht (*subject to tax*).³

Gemäß Art. 3 Abs. 2, 1. Halbs. DBA/Österreich werden neben den laufenden Einkünften aus unbeweglichem Vermögen auch Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erfasst. Für die Beurteilung der steuerbaren und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne bei **österreichischem Grundbesitz** sind somit die österreichischen Regelungen maßgebend.

¹ Die nachstehenden Regelungen gelten über §§ 7, 21, 24 öKStG auch für die Körperschaftsteuer, so dass hierauf nicht gesondert hingewiesen wird.

² Die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels nach § 23 Ziff. 1 öEStG sind nicht auf Steuereinländer beschränkt, so dass sie über § 98 Ziff. 3 öEStG auch auf Steuerausländer Anwendung finden.

³ Vgl. Nr. 27a lit. b) des Schlussprotokolls zu Art. 15 DBA/Österreich.

Österreichische Investitionen in **deutschen Grundbesitz** folgen entsprechenden Grundsätzen.¹ Gewinne aus der Veräußerung von deutschem Grundbesitz eines Österreichers sind von der österreichischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freigestellt.²

III. Kritische Würdigung der ertragsteuerlichen Behandlung von Grundbesitz in der Republik Österreich

Aus folgenden Gründen bestehen in Österreich Einwendungen bezüglich

- der Abschreibungsmöglichkeiten,
- der Erfassung von Veräußerungsgewinnen und
- der nationalen und internationalen Verlustverrechnung.

Da in Österreich bei betrieblichem Grundbesitz für bestimmte Gebäudearten unterschiedliche Abschreibungssätze, die zwischen 2 bis 3% liegen, gelten und im Privatvermögen hingegen ein linearer Abschreibungssatz von 1,5% verwendet wird, sind die Kritikpunkte zu den **Abschreibungsmöglichkeiten** mit den in Deutschland erhobenen Einwänden identisch.³

Das geltende österreichische Recht besteuert Veräußerungsgewinne generell, wenn sie im Betriebsvermögen erzielt werden. Im Privatvermögen wird dieser Wertzuwachs nur dann erfasst, wenn Spekulationsgeschäfte i.S.d. §§ 29, 30 öEStG vorliegen oder ein gewerblicher Grundstückshandel begründet wird. Da diese Rechtsnormen zur **Erfassung von Veräußerungsgewinnen** in Deutschland – durch die Ausweitung der „Spekulationsfrist“ auf zehn Jahre ab dem 1. Januar 1999 – auch hinsichtlich der Erfassung privater Veräußerungsgewinne den österreichischen Vorschriften entsprechen, sind die dort erhobenen Einwände auf Österreich übertragbar.⁴

¹ Vgl. Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DBA/Österreich.

² Vgl. *Jirousek, Heinz*: Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gem. § 48 BAO, ÖStZ 1985, S. 44-48.

³ Vgl. ab S. 99.

⁴ Vgl. ab S. 102.

Für Verluste, die bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten entstehen,¹ ist nur ein Ausgleich mit derselben oder anderen Einkunftsart(en) innerhalb des Veranlagungszeitraums vorgesehen, in dem die Verluste entstanden sind.² Ferner ist ein Verlustvortrag für diese Einkünfte gemäß § 18 Abs. 6 öESTG ausdrücklich nicht vorgesehen. Die Kritikpunkte gegen diese **nationale Verlustverrechnung** sind damit im Grundsatz mit den in Deutschland, Frankreich und den Niederlanden erhobenen Einwänden identisch,³ da sie zu einem Verstoß gegen das **objektive Nettoprinzip** führen.⁴

Darüber hinaus bestehen weitere Unzulänglichkeiten bei der **internationalen Verlustverrechnung** im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.⁵ Diese Verluste können nur berücksichtigt werden, wenn sie in österreichischen Betriebsstätten entstanden sind und soweit sie die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte, d.h. das Welteinkommen abzüglich der inländischen Einkünfte, überstiegen haben.⁶ Im Ergebnis lässt sich damit festhalten, dass beschränkt Steuerpflichtige gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb beziehen, insoweit benachteiligt sind.⁷

Abschließend ist auch in Österreich festzustellen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Erhebungssicherheit anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichsweise gering ist.

¹ D.h. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 öESTG) oder den sonstigen Einkünften (§ 29 Nr. 2 öESTG i.V.m. § 30 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a öESTG).

² Verluste, die der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus Spekulationsgeschäften realisiert hat, dürfen ausdrücklich nur mit Spekulationsgewinnen desselben Kalenderjahrs ausgeglichen werden, so dass insbesondere auch kein Abzug nach § 18 Abs. 6 öESTG in Betracht kommt.

³ Vgl. ab S.154 und 194.

⁴ Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 113 und § 9: Einkommensteuer, Rz. 60-62.

⁵ Vgl. *Djanani* (1998), S. 79.

⁶ Vgl. § 102 Abs. 2 öESTG i.V.m. § 18 Abs. 6 öESTG.

⁷ Vgl. *Loukota, Helmut*: Internationale Verlustverwertung. Kritik am falschen Ende, *ÖStZ* 1990, S. 162-164; *Wundsam, Walter/Zöchling, Hans*: Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, *ÖStZ* 1990, S. 100-102; *Loukota, Helmut*: Verlustvortrag für Steuerausländer. Mit Maß und Ziel, *ÖStZ* 1990, S. 62-64 und *Zöchling, Hans*: Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“?, *ÖStZ* 1990, S. 50-51; *Zöchling, Hans*: Eingeschränkter Verlustausgleich für Steuerausländer in Österreich, *IWB v. 22. November 1995*, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 333-336.

IV. Erbschaft- und Schenkungsteuer

1. Steuerpflicht und Tarife

In Österreich unterliegen der Erbschaft- oder Schenkungsteuer Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen.¹ Voraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht ist, dass der Erblasser oder Erbe bzw. der Schenker oder der Beschenkte Inländer i.S.d. § 6 Abs. 2 öErbStG ist.² Als Inländer gilt einerseits ein österreichischer Staatsbürger, sofern er nicht länger als zwei Jahre im Ausland seinen einzigen Wohnsitz hat und andererseits ein Ausländer, der im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.³ Der Steuer unterliegt in diesem Fall der gesamte Vermögensanfall, d.h. das Weltvermögen.⁴

Gemäß § 8 Abs. 1 öErbStG gelten folgende Steuertarife:

Tabelle 7:
Erbschaft- und Schenkungsteuertarif in Österreich

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich €	Vomhundert-satz in der Steuer-klasse I	Vomhundert-satz in der Steuer-klasse II	Vomhundert-satz in der Steuer-klasse III	Vomhundert-satz in der Steuer-klasse IV	Vomhundert-satz in der Steuer-klasse V
7.300	2,0	4,0	6,0	8,0	14,0
14.600	2,5	5,0	7,5	10,0	16,0
29.200	3,0	6,0	9,0	12,0	18,0
43.800	3,5	7,0	10,5	14,0	20,0
58.400	4,0	8,0	12,0	16,0	22,0
73.000	5,0	10,0	15,0	20,0	26,0
109.500	6,0	12,0	18,0	24,0	30,0
146.000	7,0	14,0	21,0	28,0	34,0
219.000	8,0	16,0	24,0	32,0	38,0
365.000	9,0	18,0	27,0	36,0	42,0
730.000	10,0	20,0	30,0	40,0	46,0
1.095.000	11,0	21,0	32,0	42,0	48,0
1.460.000	12,0	22,0	34,0	44,0	51,0
2.920.000	13,0	23,0	36,0	46,0	54,0
4.380.000	14,0	24,0	38,0	48,0	57,0
über 4.380.000	15,0	25,0	40,0	50,0	60,0

¹ Vgl. §§ 2-4 öErbStG.

² Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 öErbStG, § 1 Abs. 2 öErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 öErbStG.

³ Vgl. § 26 Abs. 1 und Abs. 2 BAO.

⁴ Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 öErbStG.

Die Steuersätze in Tabelle 7 sind um die Mehrbeträge nach § 8 Abs. 4 lit. a und lit. b öErbStG bzw. an die Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 öErbStG zu erhöhen bzw. anzugleichen.

Die Steuer entsteht mit dem Tode des Erblassers oder mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung.¹ Die Steuer wird im Wege der Veranlagung erhoben.² Hierbei hat der Erwerber den Erbfall bzw. die Schenkung in einer Steuererklärung zu erklären.

2. Bewertung des Grundbesitzes

Bemessungsgrundlage des Grundbesitzes im österreichischen Erbschaft- oder Schenkungsteuerrecht ist ab dem 1. Januar 2001 das **Dreifache des Einheitswerts (bisher: einfacher Einheitswert)**, wobei der Steuerpflichtige allerdings einen geringeren Wert nachweisen kann, der dann maßgebend ist.³ Die sich ergebende Steuer wird bei Ehegatten, Elternteilen und Kindern um 2% und bei allen anderen Personen um 3,5% des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke erhöht.⁴

Die **Bewertung** des Grundbesitzes ist im ersten Abschnitt des zweiten Teils des österreichischen Bewertungsgesetzes geregelt. Die Vorschriften gelten für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe und bei Fehlen einer Gegenleistung auch für die Grunderwerbsteuer.⁵

Grundbesitz ist gemäß § 18 Abs. 2 öBewG mit den Einheitswerten anzusetzen.⁶ Die Einheitsbewertung erfolgt einheitlich und gesondert und findet ihren Niederschlag in einem Feststellungsbescheid gemäß § 186 BAO.⁷ Hinsichtlich der Bewertung von Grundbesitz kann zwischen Grundvermögen i.S.d. § 51 Abs. 1 öBewG mit seiner

¹ Vgl. §§ 12, 13 öErbStG

² Vgl. §§ 22, 23, 27 öErbStG.

³ Vgl. § 19 Abs. 2 öErbStG.

⁴ Vgl. § 11 Abs. 4 lit. a und lit. b öErbStG.

⁵ Vgl. § 19 Abs. 1 öErbStG, § 12 öGrStG, § 2 BWA i.V.m. § 12 öGrStG, § 4 Abs. 2 öGrESTG.

⁶ Vgl. § 19 Abs. 1 öBewG.

⁷ In Österreich werden wie in Deutschland Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- und Nachfeststellungszeitpunkte unterschieden (vgl. §§ 21-23 öBewG).

wirtschaftlichen Einheit des Grundstücks und zwischen Betriebsvermögen i.S.d. § 57 Abs. 1 öBewG mit seiner wirtschaftlichen Einheit des Betriebsgrundstücks gemäß § 60 öBewG unterschieden werden.¹

Unbebaute Grundstücke, d.h. solche, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden oder auf denen sich Gebäude befinden, deren Wert und Zweckbestimmung gegenüber dem Wert des Grund und Bodens von untergeordneter Natur sind, werden gemäß § 55 Abs. 1 öBewG mit dem gemeinen Wert bewertet. Wenn ein Einzelverkaufspreis nicht vorliegt, wird der gemeine Wert anhand der tatsächlichen Verhältnisse vergleichbarer Objekte ermittelt. Die Lagefinanzämter führen daher Kaufpreissammlungen, die jedoch durch die Bodenwertrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen modifiziert werden.²

Bebaute Grundstücke werden grundsätzlich im Sachwertverfahren getrennt nach dem Bodenwert und dem Gebäudewert gemäß § 53 Abs. 1-6 öBewG bewertet. Der Bodenwert wird - wie bei unbebauten Grundstücken - mit dem gemeinen Wert nach § 55 öBewG bewertet, wobei dieser Wert jedoch um 25% gekürzt wird, sofern die unbebaute Fläche die bebaute Fläche nicht um das Zehnfache übersteigt.³ Die Bewertung der Gebäude richtet sich nach dem Neuherstellungswert i.S.d. § 53 Abs. 3 öBewG, der sich in einem ersten Schritt aus der Multiplikation der Durchschnittspreise gemäß der Anlage zu § 53a öBewG mit den Kubikmetern umbauten Raumes nach § 53 Abs. 3 bis Abs. 5 öBewG ergibt. Zur Berücksichtigung der Altersstruktur des Gebäudes und in Abhängigkeit der Gebäudeart ist ein Abschlag zwischen 1,3% und 5% pro Jahr abzuziehen.⁴ Der Gesamtwert des bebauten Grundstücks ist für die vorliegende Untersuchung bei Einfamilienhäusern um 30% und bei allen anderen bebauten Grundstücken um 25% zu kürzen.⁵

¹ Vgl. *Wittmann, Rudolf*: Über Betriebsgrundstücke (Teil 1), ÖStZ 1986, S. 133-134 sowie *ders.*: Über Betriebsgrundstücke (Teil 2), ÖStZ 1986, S. 154-156.

² Vgl. *Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg*: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Bd. II.: Bewertungsrecht, Vermögensteuern, Verkehrsteuern, Zölle und Verbrauchsteuern, Allgemeiner Teil. 3. Aufl., S. 27.

³ Vgl. § 53 Abs. 2 letzter S. öBewG.

⁴ Vgl. § 53 Abs. 6 öBewG.

⁵ Vgl. § 53 Abs. 7 lit. b und lit. d öBewG.

Grundstücke im Zustand der Bebauung sind gemäß § 53 Abs. 9 öBewG mit dem Bodenwert und dem Wert des benutzungsfertigen Gebäudes zuzüglich der bis zum Feststellungszeitpunkt angefallenen Baukosten anzusetzen.¹

Die Bewertung der **Betriebsgrundstücke** richtet sich gemäß § 60 Abs. 4 öBewG nach den Vorschriften für Grundvermögen.

Da die letzte Hauptfeststellung für Grundvermögen auf den 1. Januar 1973 durchgeführt wurde und somit die festgestellten Einheitswerte nicht die tatsächlichen Wertverhältnisse wiedergeben, sind die Einheitswerte bisher dreimal durch **pauschale Zuschläge** angepasst worden. Ab dem 1. Januar 1983 sind die auf den 1. Januar 1973 festgestellten Werte gemäß Artikel II Satz 1 des Abschnitts XII des Abgabenänderungsgesetzes 1982 (AbgÄG 1982) um 35% zu erhöhen.² Durch das **Budgetbegleitgesetz 2001/2002** wird durch den neu eingeführten § 20b öBewG mittels gesetzlicher Fiktion bestimmt, dass die zum 1. Januar 2001 für Betriebsgrundstücke in § 60 Abs. 1 Ziffer 2 öBewG vorgesehene Hauptfeststellung als durchgeführt gilt. Dabei sind die zuletzt festgestellten Wertverhältnisse weiterhin maßgebend. Im Ergebnis wird damit erneut keine Hauptfeststellung vorgenommen.

3. Abzugsfähigkeit von Schuldposten bei der Ermittlung des Reinvermögens

Schulden und Lasten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen, sind gemäß § 20 Abs. 5 öErbStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs abzugsfähig. Die Schulden sind gemäß § 14 Abs. 1 öBewG mit dem Nennbetrag anzusetzen.

¹ Vgl. zum Begriff: § 53 Abs. 6 S. 3 und S. 4 öBewG. „Benutzungsfertig ist ein Gebäude oder Gebäudeteil mit jenem Tag, mit dem die Behörde die Benützung für zulässig erklärt hat“ oder das Gebäude oder Gebäudeteil erstmalig tatsächlich benützt oder vermietet wurde.

² Vgl. AbgÄG 1982, BGBl. 1982/570, abgedruckt in: *Doralt, Werner (Hrsg.): Kodex des österreichischen Rechts*. 28. Aufl., Wien 1998, S. 21-22 und *Binder, Gerhard: Änderungen der Einheitsbewertung und Vermögensbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 1982*, ÖStZ 1983, S. 28-33, S. 33.

4. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger, der **österreichischen Grundbesitz** besitzt, unterliegt gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 2 öErbStG i.V.m. § 79 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 öBewG der beschränkten Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerpflicht. Der Besteuerung unterliegt somit ausschließlich das inländische Vermögen.¹ Der Grundbesitz wird gemäß § 19 Abs. 2 öErbStG mit dem Dreifachen des Einheitswerts angesetzt. Der Steuertarif und das Verfahren der Steuerfestsetzung unterscheiden sich nicht von denen bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Ausländischer Grundbesitz eines in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen wird im Rahmen der unbeschränkten Erbschaftsteuer- bzw. Schenkungsteuerpflicht erfasst. Der ausländische Grundbesitz wird jedoch abweichend von den allgemeinen Vorschriften nicht mit den Einheitswerten i.S.d. § 19 öBewG, sondern gemäß § 19 Abs. 1 öErbStG mit dem gemeinen Wert i.S.d. § 10 Abs. 2 öBewG angesetzt.

Aufgrund des bestehenden deutsch-österreichischen **Doppelbesteuerungsabkommens auf dem Gebiete der Erbschaften**, stellt Österreich den ausländischen steuerpflichtigen Erwerb des Grundbesitzes insofern von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt frei.²

Eine drohende Doppelbesteuerung bei **grenzüberschreitenden Erbschaftsteuerfällen** wird durch Art. 3 Abs. 1 DBA/Österreich/ErbSt dadurch vermieden, dass das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Belegenheitsstaat zugewiesen wird. Das Doppelbesteuerungsabkommen erfasst jedoch **nur den Erwerb von Todes wegen** und keine Schenkungen, so dass bei letzteren ausdrücklich nur die unilateralen Vermeidungsnormen zur Anwendung kommen.³

¹ Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 2 öErbStG i.V.m. § 79 Abs. 1 Ziff. 2 und Ziff. 3 öBewG.

² Vgl. Art. 3 Abs. 1 und Art. 7 DBA/Österreich/ErbSt i.V.m. § 6 Abs. 4 öErbStG.

³ Vgl. *Djanani (1998)*, S. 96, S. 361.

Eine bei Schenkungen im Ausland gezahlte Steuer wird im Regelfall als Nachlassverbindlichkeit bei der Berechnung der Steuer abgezogen.¹ Inwieweit die Steuer jedoch auf die österreichische Steuerschuld angerechnet wird, bestimmt das Bundesministerium für Finanzen.² Als wesentliche Voraussetzung ist die Gegenseitigkeit der Anrechnung zu nennen, d.h. im umgekehrten Fall muss der andere Staat auch anrechnen.³ Im Verhältnis zu Deutschland ergeben sich dabei keine Probleme, da hier die österreichischen Steuern auch angerechnet werden.⁴ Generell muss die beantragte Anrechnung vom öBMF angeordnet werden, wobei jedoch ein dem § 48 BAO entsprechender Antrag des Steuerpflichtigen ausreicht.⁵

V. Grundsteuer und Bodenwertabgabe

1. Grundsteuer

Neben der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird in Österreich als zweite Substanzsteuer die Grundsteuer erhoben. Das Heberecht für die Grundsteuer steht den Gemeinden zu.⁶ Der Grundsteuer unterliegen Grundstücke und Betriebsgrundstücke, sofern sie im Inland belegen sind. Grundbesitz, der im Ausland belegen ist, jedoch zu einem inländischen Betriebsvermögen gehört, unterliegt gemäß § 1 Abs. 2 öGrStG nicht der Grundsteuer.

Die **Bemessungsgrundlage der Grundsteuer** ist der (einfache) Einheitswert nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes, d.h. der Einheitswert auf den 1. Januar

¹ Vgl. § 6 Abs. 3 S. 1 öErbStG und *Hausleithner, Annemarie*: Vermeidung der Doppelbesteuerung im österreichischen Erbschaftsteuerrecht, ÖStZ 1985, S. 218-224, S. 221-222.

² Vgl. § 6 Abs. 3 S. 2 öErbStG.

³ Vgl. *Djanani (1998)*, S. 94; *Fraberger, Friedrich*: Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, S. 302-310, S. 307-308.

⁴ Vgl. *Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen*: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 41. Ergänzungslieferung, Juni 2001, § 21 Tz. 1-3; *Moench, Dietmar*: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. Neuwied (Loseblatt), Stand: 32. Ergänzungslieferung, Juni 2001, § 21 Tz. 5-6.

⁵ Vgl. *Djanani (1998)*, S. 95.

⁶ Vgl. § 27 Abs. 1 öGrStG.

1973 zuzüglich 35%.¹ Zur Ermittlung des Steuermessbetrags wird der Einheitswert mit einer Steuermesszahl multipliziert, die 2 von Tausend beträgt.² Diese Messzahl ermäßigt sich jedoch für Einfamilienhäuser für die ersten € 3.650 auf 0,5 von Tausend und für die weiteren € 7.300 auf 1 von Tausend.³ Bei Mietwohngrundstücken und bei gemischt genutzten Grundstücken ermäßigt sich die Messzahl für die ersten € 3.650 und die weiteren € 3.650 auf 1 bzw. 1,5 von Tausend.⁴ Bei den übrigen Grundstücken, hier den Betriebsgrundstücken, ermäßigt sich die Steuermesszahl für die ersten € 3.650 auf 1 von Tausend.⁵ Durch Anwendung eines Hebesatzes auf den Steuermessbetrag wird die Grundsteuer ermittelt und festgesetzt. Der Hebesatz darf gemäß § 15 FAG 500% nicht übersteigen.⁶

Im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten ergeben sich keine Besonderheiten, wenn inländischer Grundbesitz von einem Steuerausländer gehalten wird. Hinsichtlich der Besteuerung des unbeweglichen Vermögens gibt es kein Doppelbesteuerungsproblem, da die Erhebung von Grundsteuern und grundsteuerähnlichen Abgaben bereits unilateral dem Belegenheitsprinzips folgen.

2. Bodenwertabgabe

Neben der Grundsteuer wird in Österreich noch eine Bodenwertabgabe **auf inländische unbebaute Grundstücke** erhoben (§§ 1, 3 Abs. 1 BwAbgG).

¹ Vgl. §§ 12, 20a öGrStG. Hinsichtlich der Bewertung wird auf die Ausführungen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ab S. 233 verwiesen.

² Vgl. § 19 Ziff. 2 öGrStG.

³ Als Einfamilienhaus gilt im österreichischen Bewertungsgesetz ein Wohngrundstück, das nach seiner baulichen Gestaltung nicht mehr als eine Wohnung enthält. Vgl. § 54 Abs. 1 Ziff. 4 öBewG.

⁴ Mietwohngrundstücke sind Grundstücke, die zu mehr als 80% Wohnzwecken dienen und kein Einfamilienhaus darstellen. Vgl. § 54 Abs. 1 Ziff. 1 öBewG. Gemischtgenutzte Grundstücke dienen teils Wohnzwecken und teils anderen als Wohnzwecken; ferner dürfen sie nicht unter die Mietwohngrundstücke, die Geschäftsgrundstücke (§ 54 Abs. 1 Ziff. 2 öBewG) oder die Einfamilienhäuser zu subsumieren sein. Vgl. § 54 Abs. 1 Ziff. 3 öBewG.

⁵ Betriebsgrundstücke dienen zu mehr als 50% einem gewerblichen Betrieb (§ 60 Abs. 1 und Abs. 2 öBewG). Die Vorschriften über die Bewertung von Grundvermögen finden auf sie Anwendung. Vgl. § 60 Abs. 4 öBewG. Vgl. zu den Ermäßigungen: § 19 Ziff. 2 lit. a bis lit. c öErbStG.

⁶ Vgl. *Doralt/Ruppe (1996)*, S. 45.

Bemessungsgrundlage für die Bodenwertabgabe ist der Einheitswert i.S.d. § 19 Abs. 1 öBewG.¹ Die Bodenwertabgabe beträgt 1% des Einheitswerts des unbebauten Grundstücks.² Die Abgabe wird allerdings erst ab einem Betrag € 100 festgesetzt, so dass die Erhebung bei Einheitswerten unter € 10.000 unterbleibt.³

VI. Kritische Würdigung der substanzsteuerlichen Behandlung des Grundbesitzes in Österreich

Aus fundamentalen Besteuerungsprinzipien können Einwendungen erhoben werden hinsichtlich:

- der Verwendung des Einheitswerts für Grundbesitz,
- der Grundsteuer und
- der Bodenwertabgabe.

Als Substanzsteuer ist die Erbschaftsteuer vom Erben aus der Substanz aufzubringen und nicht wie bei der Grundsteuer aus dem Sollertrag, so dass der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs eher eine sachgerechte Bemessungsgrundlage darstellt.⁴ Grundlegender Bewertungsmaßstab des österreichischen Erbschaftsteuerrechts ist zwar auch der gemeine Wert.⁵ Grundbesitz wird jedoch davon abweichend mit dem **Einheitswert** angesetzt,⁶ der auf den Werten der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1973 basiert. Diese Werte wurden ab dem 1. Januar 1983 pauschal und unabhängig von der Gebäude- oder Nutzungsart um 35% erhöht.⁷ Die beabsichtigte Typisierung ist daher weder sachgerecht noch spiegelt sie reale Wertverhältnisse wider,⁸ so dass sie zu einer Privilegierung des Grundbesitzes gegenüber anderen Vermögensarten bei der Besteuerung von Erbschaften führt.

¹ Vgl. § 2 BwAbgG.

² Vgl. § 4 Abs. 1 BwAbgG.

³ Vgl. § 4 Abs. 1 BwAbgG.

⁴ Vgl. *Seer (1997)*, S. 287 m.w.N.

⁵ Vgl. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. § 10 Abs. 1 öBewG.

⁶ Vgl. § 19 Abs. 2 öErbStG i.V.m. § 19 öBewG).

⁷ Vgl. Artikel II, Abschnitts XII, Satz 1 AbgÄG 1982.

⁸ Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Ergebnisse des modelltheoretischen Teils auf S. 269.

Insbesondere sind die festgestellten Einheitswerte **nur auf inländischen Grundbesitz anzuwenden**. Ausländischer Grundbesitz wird mit dem gemeinen Wert bewertet.¹ Diese Ungleichbehandlung kann auch nicht mit der **administrativen Effizienz** der Besteuerung gerechtfertigt werden, d.h. dem Umstand, dass ansonsten die Einheitsbewertung auf alle ausländischen Staaten hätte ausgeweitet werden müssen, da dadurch ausländischer Grundbesitz gegenüber inländischem diskriminiert wird. Diese Tatsache führt damit zu einem Verstoß gegen das **Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit**. Insbesondere ist ein Teilprinzip, d.h. das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, da sich die Leistungsfähigkeit grundsätzlich in dem Wert des erbschaftsteuerlichen Erwerbs äußert und folglich nicht davon abhängen kann, ob der Grundbesitz im In- oder Ausland belegen ist.

Positiv fällt die Erhebungssicherheit der Erbschaftsteuer auf. Anders als bei den Ertragsteuern sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer anderen Personen erhebliche Anzeigepflichten auferlegt.² Bei den Personen handelt es sich um Vermögensverwaltungen und Versicherungen sowie um Gerichte, Behörden und Notare. Da bei Grundbesitz regelmäßig eine Änderung des Grundbuchs und eine notarielle Beurkundung zum sachenrechtlichen Übergang des Grund und Boden erforderlich sind und somit wenigstens ein Notar und eine Behörde, hier das Amtsgericht, als anzeigepflichtige Personen beteiligt sind, weist die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer eine hohe Erhebungssicherheit auf.

Die Erhebung einer **Grundsteuer** kann mit dem Äquivalenzprinzip nicht gerechtfertigt werden, so dass die Kritikpunkte gegen diese Steuer mit denen in Deutschland identisch sind.³ Aus den gleichen Gründen kann auch die Erhebung einer **Bodenwertabgabe** nicht gerechtfertigt werden. Daneben ist ein Ziel des Bodenwertabgabengesetzes, Bauland und Bauerwartungsland stärker als bebaute Grundstücke zu belasten, um somit die Bautätigkeit anzuregen und eine Bodenspekulation zu verhin-

¹ Vgl. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. § 10 Abs. 1 öBewG.

² Vgl. §§ 24-26 öErbStG.

³ Vgl. ab S. 122.

dem.¹ Aufgrund des geringen Steuersatzes ist der bodenmarktpolitische Effekt der Abgabe jedoch vernachlässigbar gering.²

Das Erhebungsverfahren der Grundsteuer und Bodenwertabgabe fällt positiv auf, da beide von Amts wegen aufgrund der bei den Amtsgerichten geführten Grundbücher und der Anwendung von Einheitswerten festgesetzt werden und daher ihre Erhebung vergleichsweise sicher ist.

VII. Grunderwerbsteuer

1. Steuerbare Erwerbsvorgänge

Der Grunderwerbsteuer unterliegen in Österreich Rechtsvorgänge, die den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks, den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs an einem inländischen Grundstück begründen sowie Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, das inländische Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.³ Vor allem die in § 1 Abs. 1 Ziff. 1, Abs. 2 und Abs. 3 öGrEStG bezeichneten Rechtsvorgänge betreffen Umstrukturierungsvorgänge, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung jedoch gesondert behandelt werden.

Die Steuer wird im Wege der Festsetzung von Amts wegen ermittelt. Sie entsteht mit der Wirksamkeit des Erwerbsvorgangs und wird einen Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig.⁴

Eine **Doppelbelastung** des Erwerbs eines Grundstücks mit der Erbschaft- oder Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer ist **ausgeschlossen**, da diese Erwerbsvorgänge in § 3 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 öGrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit sind. Eine doppelte Belastung des Erwerbs eines Grundstücks mit der Umsatz-

¹ Vgl. Doralt/Ruppe (1996), S. 46.

² Vgl. ebenda, S. 47.

³ Vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 öGrEStG.

⁴ Vgl. § 8 öGrEStG i.V.m. § 210 BAO.

steuer und der Grunderwerbsteuer ist auch ausgeschlossen, da die Lieferung von Grundstücken in § 6 Ziff. 9 lit. a öUStG von der Umsatzsteuer befreit wird, die der Grunderwerbsteuer unterliegen. Ein **Verzicht** auf die umsatzsteuerliche Befreiung der Lieferung von Grundstücken ist in § 6 Abs. 2 öUStG **ausdrücklich ausgeschlossen**.

Der Erwerb von inländischem Grundbesitz durch einen Steuerausländer unterliegt den allgemeinen Vorschriften.¹ Ausländischer Grundbesitz unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1, 2. Halbs. öGrEStG).

2. Bemessungsgrundlage und Tarif

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung.² Als Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn gilt nach § 5 Abs. 1 bis Abs. 3 öGrEStG jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt. Sofern jedoch eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder es sich um Umstrukturierungsvorgänge handelt, bemisst sich die Steuer nicht nach dem Wert der Gegenleistung, sondern, davon abweichend, nach dem doppelten oder dem dreifachen Einheitswert.³ Eine Gegenleistung liegt im Rahmen der vorliegenden Untersuchung bei Umstrukturierungsvorgängen nicht vor.

Auf die so ermittelte Bemessungsgrundlage wird gemäß § 7 Ziff. 1 und 2 öGrEStG ein Steuersatz von derzeit 2% bei Ehegatten, Elternteilen und Kindern sowie 3,5% bei allen anderen Personen angewendet.

¹ Es bestehen aber teilweise Erwerbsbeschränkungen für Ausländer. EU-Bürger sind jedoch bei einem Liegenschaftserwerb im wesentlichen Österreichern gleichgestellt. Vgl. *Schuppich, Martin/Borns, Werner*: Teil 4: Österreich, in: Herfurt, Ulrich: *Immobilienwerb in Europa*. Bonn 1998, S. 29-43, S. 33.

² Vgl. § 4 Abs. 1 öGrEStG.

³ Vgl. § 4 Abs. 2 Ziff. 1 und 3 öGrEStG jeweils i.V.m. § 6 Abs. 1 öGrEStG. Für Umgründungen i.S.d. Umgründungssteuergesetzes ist der doppelte Einheitswert anzusetzen: Vgl. §§ 6 Abs. 5, 11 Abs. 5, 22 Abs. 4, 31 Abs. 3, 38 Abs. 5 UmgrStG.

3. Besonderheiten bei Umstrukturierungsmaßnahmen

Bei Umstrukturierungsvorgängen fällt die Grunderwerbsteuer stets an.¹ Auch in Österreich stellt die Grunderwerbsteuer noch die einzige (Verkehr-)Steuer dar, die auf Umstrukturierungsvorgänge erhoben wird, da sich die Grunderwerbsteuerbarkeit und -pflicht nach den allgemeinen Vorschriften unter Berücksichtigung des Umgründungsteuergesetzes richtet.²

In Österreich ist der **vollständige oder wesentliche Wechsel im Gesellschafterbestand** einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft im Vergleich zu Deutschland jedoch nicht grunderwerbsteuerbar.³ Dieser Wechsel im Gesellschafterbestand ist nur dann grunderwerbsteuerpflichtig, wenn der Gesellschafter eine Sachabfindung in Form eines Teilbetriebes erhält und damit der Tatbestand der Realteilung i.S.d. § 27 Abs. 1 UmgrStG erfüllt ist.⁴

Bei Kapitalgesellschaften führt daneben die **Vereinigung aller Anteile in einer Hand** zur Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Ziff. 1 bis Ziff. 4 öGrEStG. Durch § 1 Abs. 3 Ziff. 1 öGrEStG wird der Anwendungsbereich der Vereinigung aller Anteile in einer Hand auf den umsatzsteuerlichen Organkreis i.S.d. § 2 Abs. 2 öUStG erweitert. Da der Begriff der Organschaft im Umsatzsteuerrecht nicht näher definiert wird, sind hierzu die Grundsätze der körperschaftsteuerlichen Organschaft heranzuziehen.⁵ Für die umsatzsteuerliche Organschaft ist es erforderlich, dass das Organunternehmen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger eingegliedert ist.⁶ Eine finanzielle Eingliederung liegt bereits ab einer Beteiligungsquote von 75% vor, so dass zur Vermeidung der Grunderwerbsteuerbarkeit der An-

¹ Vgl. § 4 Abs. 2 Ziff. 1 und 3 öGrEStG jeweils i.V.m. § 6 Abs. 1 öGrEStG. Für Umgründungen i.S.d. Umgründungsteuergesetzes: Vgl. §§ 6 Abs. 5, 11 Abs. 5, 22 Abs. 4, 31 Abs. 3, 38 Abs. 5 UmgrStG.

² Vgl. § 6 Abs. 3 und Abs. 4, § 11 Abs. 3 und Abs. 4, § 22 Abs. 2 und Abs. 3, § 26 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 3, § 31 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 2, § 38 Abs. 2 und Abs. 3 UmgrStG.

³ Vgl. o.V.: GrEStG: Die wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft, Finanz Journal (1998), S. 3.

⁴ Vgl. Doralt/Ruppe (1998), S. 347.

⁵ Vgl. Doralt/Ruppe (1998), S. 363.

⁶ Vgl. § 9 Abs. 2 öKStG.

teilsvereinigung ein organfremdes Unternehmen den Zwerganteil halten muss.¹ Die Vorschriften über die Anteilsvereinigung in einer Hand gelten auch für Personengesellschaften.²

Durch das *lex specialis* im Umgründungsteuergesetz wird die Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen nicht anhand der Gegenleistung ermittelt; vielmehr wird der **doppelte Einheitswert** der Grundstücke als Bemessungsgrundlage herangezogen.³ Der Steuersatz beträgt aufgrund § 7 Ziff. 3 öGrEStG stets 3,5%.

VIII. Umsatzsteuer

1. Steuerbare Umsätze

a.) *Partielle Steuerbefreiung von Grundstücksumsätzen*

Der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz sowie die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung von Grundbesitz sind generell als Lieferung bzw. sonstige Leistung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 öUStG umsatzsteuerbar. Der Erwerb sowie die Veräußerung von Grundbesitz sind jedoch gemäß § 6 Ziff. 9 lit. a öUStG von der Umsatzsteuer befreit, da diese Vorgänge der Grunderwerbsteuer unterliegen.⁴ Gleiches gilt für Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz zu anderen als Wohnzwecken, die gemäß § 6 Ziff. 16 öUStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Sofern Grundstücke zu Wohnzwecken vermietet werden, ist diese sonstige Leistung gemäß § 6 Ziff. 16 S. 2 1. Alt. öUStG nicht umsatzsteuerfrei.

Umsätze die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, d.h. solche Umsätze, bei denen ausländischer Grundbesitz erworben bzw. veräußert wird, sind nach § 6 Ziff. 9

¹ Vgl. *Doralt/Ruppe* (1998), S. 279.

² Vgl. § 1 Abs. 3 öGrEStG und *Doralt/Ruppe* (1996), S. 77.

³ Vgl. §§ 6 Abs. 5, 11 Abs. 5, 22 Abs. 4, 31 Abs. 3, 38 Abs. 5 UmgrStG, VwGH v. 19. Dezember 1996, 94/16/0109, ÖStZB 1998, S. 247-249, S. 247 und *Aman, Günther*: Umgründungen und Grunderwerbsteuerpflicht nach dem neuen Umgründungsteuergesetz, ÖStZ 1992, S. 100-104; *Vogt, Nikolaus*: Grundbuchgebühr bei Umgründungen, ÖStZ 1999, S. 34-36.

⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 öGrEStG.

lit. a. öUStG nicht umsatzsteuerbefreit. Diese Umsätze sind jedoch in Österreich auch nicht steuerbar, da der Ort der Lieferung von Grundstücken innerhalb der Europäischen Union regelmäßig dort ist, wo das Grundstück belegen ist.¹ Dieser Umsatz ist somit im anderen Staat umsatzsteuerbar und gegebenenfalls umsatzsteuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist das Entgelt.² Auf diese Bemessungsgrundlage wird ein Steuertarif von 20% auf die Vermietung von Grundstücken, die nicht Wohnzwecken dienen und ein ermäßigter Tarif von 10% auf Grundstücke, die Wohnzwecken dienen, angewendet.³ Die Umsatzsteuer wird im Wege der Veranlagung nach §§ 20, 21 öUStG erhoben.

b.) Optionsmöglichkeiten

Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz, der nicht Wohnzwecken dient, sind von der Umsatzsteuer befreit, so dass nicht die Möglichkeit besteht, Vorsteuer im Zusammenhang mit diesen Umsätzen bei der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld abzuziehen.⁴ Dem Steuerpflichtigen wird daher gemäß § 6 Abs. 2 öUStG die Möglichkeit eingeräumt, zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, damit die im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung angefallenen Vorsteuerbeträge bei der Ermittlung der Umsatzsteuerschuld von der zu entrichtenden Umsatzsteuer abgezogen werden können.⁵

§ 12 Abs. 10 öUStG normiert die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Grundstücksumsätzen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren. Die abgezogenen Vor-

¹ Vgl. Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung des Rechtsverkehrs der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, in: ABl. EG Nr. L 145, S. 1-40; Nr. L 157, S. 23; Nr. L 173, S. 27; Nr. L 242, S. 22-23 und Nr. L 262, S. 44. Art. 8 Abs. 1 lit. b und Art. 9 Abs. 2 lit. a 6. EG-Richtlinie sowie für Österreich: § 3 Abs. 7 öUStG.

² Vgl. § 4 öUStG.

³ Vgl. §§ 10 Abs. 1, 10 Abs. 2 Ziff. 4 lit. a öUStG. Die Sätze gelten nur beim Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Ziff. 16 öUStG.

⁴ Vgl. § 12 Abs. 3 Ziff. 2 öUStG i.V.m. § 6 Ziff. 16 öUStG.

⁵ An weitere Voraussetzungen ist diese Option nicht geknüpft, da sie ausschließlich die Vermietung von Grundbesitz betrifft, der nicht Wohnzwecken dient. Insbesondere sind damit die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 S. 1 öUStG erfüllt. Etwaige nicht abziehbare Vorsteuerbeträge richten sich nach den allgemeinen Vorschriften gemäß § 12 Abs. 2 und Abs. 3 öUStG. Vgl. *Birkenfeld, Wolfram: Umsatzsteuer in Österreich*, IWB v. 10. Mai 1995, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 301-312, S. 304.

steuerbeträge werden innerhalb dieses Zeitraums geändert, wenn sich die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern. In diesen Fällen wird die Steuer für jedes Jahr um ein Zehntel berichtet.¹

Eine Optionsmöglichkeit für die Lieferung von Grundstücken ist in § 6 Abs. 2 öUStG ausdrücklich **nicht** vorgesehen.

2. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der Erwerb von **österreichischem Grundbesitz** durch einen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen unterliegt allein in Österreich der Grunderwerbsteuer.²

Diese Lieferung ist allein in Österreich umsatzsteuerpflichtig, da der Ort der Lieferung im Zusammenhang mit einer Grundstücksveräußerung dort ist, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.³ Der Ort der Nutzungsüberlassung von österreichischem Grundbesitz ist gemäß § 3a Abs. 6 öUStG dort, wo der Grundbesitz belegen ist, so dass diese sonstige Leistung nach § 6 Nr. 16 öUStG in Österreich zwar umsatzsteuerbar, aber umsatzsteuerbefreit ist, sofern der Steuerpflichtige nicht gemäß § 6 Abs. 2 öUStG zur Steuerpflicht optiert hat oder Grundstücke zu Wohnzwecken überlassen werden. Hinsichtlich der Erhebungsform ergeben sich *de lege lata* keine Unterschiede zu nationalen Sachverhalten.⁴

Da der **Grunderwerbsteuer** lediglich der Erwerb von im Inland, d.h. in Deutschland belegenem Grundbesitz unterliegt, ist grundsätzlich die Veräußerung bzw. der Erwerb von **deutschem Grundbesitz** in Österreich nicht grunderwerbsteuerbar.⁵

¹ Vgl. § 12 Abs. 10 öUStG und Doralt/Ruppe (1998), S. 439-440.

² Vgl. § 1 Abs. 1 öGrEStG.

³ Vgl. § 3 Abs. 7 öUStG; § 3 Abs. 7 dEStG.

⁴ Im Umsatzsteuergesetz 1972 existierte eine Einbehaltungspflicht für den Mieter, sofern der Vermieter im Ausland ansässig war (§ 25 Abs. 4 öUStG 1972). Vgl. o.V.: Aus der steuerlichen Praxis: Zur Einbehaltung der Umsatzsteuer bei der Vermietung von Wohnungen, ÖStZ 1988, S. 299-300.

⁵ Vgl. § 1 Abs. 1 öGrEStG.

Der Ort der Lieferung eines deutschen Grundstücks ist dort, wo es bei der Verschaffung der Verfügungsmacht belegen ist.¹ Insofern ist die Lieferung des Grundstücks in Deutschland gegebenenfalls umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.² Gleiches gilt für die Nutzungsüberlassung von deutschem Grundbesitz.³ Hinsichtlich der Erhebungsform ergeben sich keine Unterschiede zu rein nationalen Sachverhalten.

IX. Kritische Würdigung der verkehrsteuerlichen Behandlung von Grundbesitz in der Republik Österreich

Unzulänglichkeiten ergeben sich in Österreich hinsichtlich:

- der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen,
- der Berichtigungsvorschriften der Umsatzsteuer und
- der Erfassung von Umsätzen aus der Vermietung von Grundbesitz.

Die Grunderwerbsteuer kann als Sonderumsatzsteuer auf Grundstücke bezeichnet werden und ist als Einkommenverwendungssteuer aus fundamentalen Besteuerungsprinzipien, d.h. dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, zu rechtfertigen.⁴ **Grunderwerbsteuer fällt bei Umstrukturierungen** jedoch auch an,⁵ so dass die Kritikpunkte gegen diese Regelung mit den in Deutschland erhobenen Einwänden identisch sind.⁶ Im Vergleich zu den deutschen Vorschriften sind die Anwendungsvoraussetzungen der österreichischen grunderwerbsteuerlichen Organschaft nicht so streng, da erst ab einer Beteiligungsquote von 75% die Vorschriften über die Anteilsvereinigung in einer Hand gelten.⁷ Durch das *lex specialis* im Umgründungsteuergesetz wird die Grunderwerbsteuer bei allen Um-

¹ Vgl. § 3 Abs. 7 öUStG.

² Gemäß § 4 Nr. 9a dUStG ist die Lieferung eines Grundstücks in Deutschland nicht umsatzsteuerpflichtig, da sie der Grunderwerbsteuer unterliegt.

³ Gemäß § 4 Nr. 12 dUStG ist die sonstige Leistung, d.h. die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz umsatzsteuerbefreit.

⁴ Vgl. *Johns (1992)*, S. 135; *Tipke (1993)*, S. 942, 945, 951.

⁵ Vgl. § 4 Abs. 2 Ziff. 1 und 3 öGrEStG jeweils i.V.m. § 6 Abs. 1 öGrEStG. Für Umgründungen i.S.d. Umgründungsteuergesetzes: Vgl. §§ 6 Abs. 5, 11 Abs. 5, 22 Abs. 4, 31 Abs. 3, 38 Abs. 5 UmgrStG.

⁶ Vgl. ab S. 127.

⁷ In Deutschland gilt eine Beteiligungsquote von 50%. Vgl. § 1 Abs. 4 Nr. 2 lit. b GrEStG i.V.m. § 14 Nr. 1 KStG.

strukturierungsvorgängen nicht anhand der Gegenleistung ermittelt, sondern anhand des **doppelten Einheitswerts**. Wenn keine Gegenleistung vorliegt, ist aber die Erhebung einer Grunderwerbsteuer als Einkommenverwendungssteuer, nicht zulässig. Da diese Steuer auch als Sonderumsatzsteuer gerechtfertigt wurde, kann die Lieferung von Grundstücken nicht anders beurteilt werden, als die Lieferung anderer Wirtschaftsgüter, da ansonsten der **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit** der Besteuerung verletzt wird.

Die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens fällt jedoch positiv auf. Zur Sicherung der Erhebung der Grunderwerbsteuer wird neben den Beteiligten auch den Gerichten, Behörden, den Notaren und den Rechtsanwälten eine Anzeigepflicht gegenüber dem jeweils zuständigen Finanzamt auferlegt.¹ Diese Personen haben ein Erfassungsbuch zu führen, in dem u.a. das Grundstück, der Erwerber und der Veräußerer sowie der Erwerbsvorgang aufzuzeichnen und aufzubewahren sind.² Aufgrund dieser Maßnahmen ist die Erhebung der Grundsteuer vergleichsweise sicher.

Die österreichische Umsatzsteuer kann wie die deutsche Umsatzsteuer als Einkommenverwendungssteuer durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden.³ Auch die Bemessungsgrundlage, d.h. das Entgelt, ist mit dem Grundsatz der Gerechtigkeit vereinbar, da sich die Leistungsfähigkeit darin ausdrückt, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten.⁴

Umsätze aus der Vermietung von Grundbesitz, der nicht Wohnzwecken dient, sind von der Umsatzsteuer ohne Rücksicht darauf befreit, ob der Grundbesitz zu gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer vermietet wird.⁵ Die

¹ Vgl. §§ 9, 10 Abs. 2, Abs. 3 öGrEStG jeweils i.V.m. §§ 14, 15 öGrEStG.

² Vgl. § 14 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 öGrEStG. Das Erfassungsbuch ist gemäß § 15 Abs. 1 öGrEStG sieben Jahre aufzubewahren.

³ Vgl. *Baur (1974)*, S. 132, S. 44, S. 38-39; *Tipke (1993)*, S. 931.

⁴ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 931.

⁵ Vgl. § 6 Ziff. 16 öUStG.

Regelung entspricht insoweit dem deutschen § 4 Nr. 12 lit. a. UStG, so dass die dort erhobenen Einwände auf das österreichische Steuerrecht übertragen werden können.¹ Anders als in allen anderen untersuchten Staaten unterliegt die Nutzungsüberlassung von **Grundbesitz zu Wohnzwecken** einem ermäßigten Tarif von 10%. Einerseits ist diese Regelung als Ungleichbehandlung gegenüber anderem Grundbesitz zu werten und verteuert zudem das Existenzminimum „Wohnen“. Andererseits ist aber zu bedenken, dass durch die Umsatzsteuerpflicht dieser Vermietungsumsätze auch die Möglichkeit des Abzugs von Vorsteuerbeträgen gegeben ist, so dass keine Notwendigkeit besteht, diese Vorsteuerbeträge indirekt als Kostenbestandteil auf die Miete umzulegen. Der Frage, ob dieses Vorgehen jedoch ein Ansatzpunkt zur Fortentwicklung der deutschen Grundbesitzbesteuerung sein kann, wird an anderer Stelle nachgegangen.²

Abgezogene Vorsteuerbeträge werden auch in Österreich nur vollständig anerkannt, wenn der Steuerpflichtige das Objekt mindestens zehn Jahre steuerpflichtig vermietet.³ Die Kritikpunkte gegen diese **Berichtigungsvorschrift** sind daher aufgrund der vergleichbaren Normen im deutschen Steuerrecht mit den dort erhobenen Einwänden identisch.⁴

¹ Vgl. ab S. 124.

² Vgl. ab S. 352.

³ Vgl. § 12 Abs. 10 öUStG.

⁴ Vgl. ab S. 124.

5. TEIL:

QUANTIFIZIERUNG DER STEUERBELASTUNG DES GRUNDBESITZES UND DER EINKÜNFTE AUS GRUNDBESITZ IN DEN UNTERSUCHTEN EU-MITGLIEDSTAATEN

A. METHODISCHER ANSATZ UND KONZEPTIONELLE GRUNDLAGEN

Ziel dieses Teils der Untersuchung ist es, die vorgenommene qualitative Analyse der Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften für Grundbesitz und die Einkünfte aus Grundbesitz in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten mit quantitativen Verfahren fortzuführen, um somit über den reinen Steuerrechtsnormenvergleich hinaus exakte Aussagen über die Steuerwirkungen für bestimmte Besteuerungsfälle zu ermöglichen. Zu diesem Zweck wird ein Steuerbelastungsvergleich anhand eines Modells durchgeführt. Zur Gewährleistung der Repräsentativität der Ergebnisse ist es erforderlich, dem Modell empirisches oder statistisches Datenmaterial zugrunde zu legen und fehlende Daten durch Hypothesen zu ersetzen.¹ Da in dieser Untersuchung die Besteuerung des Grundbesitzes und der entsprechenden Einkünfte aus Grundbesitz betrachtet wird, beziehen sich die erforderlichen außersteuerlichen Ausgangsdaten auf folgende Bereiche:

- ⇒ Anschaffungskosten des Grund und Bodens
- ⇒ Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für Gebäude
- ⇒ Finanzierungsstruktur (Eigen- bzw. Fremdkapitalquote)
- ⇒ Mietrendite
- ⇒ Preissteigerungsraten für
 - Grund und Boden
 - Gebäude
 - Mietzins und Mietnebenkosten

¹ Vgl. *Neumark, Fritz*: Finanz- und Steuerrechtsbelastungsvergleich, internationaler, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften (HdSW), Bd. 3: Domänen-Fondswirtschaft, hrsg. v. Erwin v. Beckerrath, Hermann Beute, Carl Brinkmann u.a. Göttingen 1961, S. 653-668; *Fischer (1980)*, S. 18ff; *Grotherr (1987)*, S. 132, S.134; *Spengel (1995)*, S. 159.

⇒ Relationen zwischen Steuerwerten und Verkehrswerten

⇒ Zinssätze

Der Steuerbelastungsvergleich bezieht abgesehen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich sämtliche in der qualitativen Analyse aufgezeigten Steuerarten ein. Ausdrücklich nicht aufgenommen wird jedoch die Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungsentscheidungen, da in diesem Fall die gesamten ertragsteuer- und bilanzsteuerrechtlichen Folgen in das Unternehmensmodell einbezogen werden müssten, um den Umstrukturierungsfall vollständig abbilden zu können. Vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Untersuchung ist dieser Aufwand nicht vertretbar, zumal fraglich ist, ob sich dadurch zusätzliche Erkenntnisse ergeben. Der Vergleich bezieht Privat- und Betriebsvermögen, sowie natürliche und juristische Personen mit in die Betrachtung ein. Deshalb ist es bei der Alternative „juristische Person“ erforderlich, auch die Ebene der Anteilseigner zu betrachten, sofern Dividenden ausgeschüttet werden. Um die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten, wird bei juristischen Personen grundsätzlich Vollausschüttung angenommen. Wird der Grundbesitz im Privatvermögen gehalten, soll die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels führen.

B. AUFBAU DES STEUERBELASTUNGSVERGLEICHS

I. Modell- und Rechnungsprämissen

Zur Durchführung des Steuerbelastungsvergleichs und zur Erleichterung der formalen Darstellung ist es erforderlich, die folgenden Modell- und Rechnungsprämissen aufzustellen:

1. Die Untersuchung wird auf die Vermögensposition „bebautes Grundstück“ beschränkt. Abgesehen von den flüssigen Mitteln liegen andere Vermögensgegenstände nicht vor (siehe auch Punkt 8).

2. Die Position „Grund und Boden“ wird nicht gesondert betrachtet, da sie implizit durch die Position „bebautes Grundstück“ mit erfasst ist.
3. Die Position Gebäude umfasst zwei bebaute Wohngrundstücke sowie ein bebautes Geschäftsgrundstück.
4. Alle Vermögensgegenstände sind jeweils am Periodenanfang angeschafft bzw. erworben worden. Damit bleiben Fragen des substanzsteuerlichen Zurechnungszeitpunktes von Grundstücken und Gebäuden sowie unterschiedliche Abschreibungszeiträume aus der Analyse ausgeklammert.¹
5. Am Ende der Periode 6 wird ein bebautes Wohngrundstück (Punkt 3) veräußert. Aus Vereinfachungsgründen wird angenommen, dass dem Veräußerer keine Veräußerungskosten entstehen. Insbesondere wird davon ausgegangen, dass die anfallende Grunderwerb- bzw. Registersteuer vollständig vom Erwerber getragen wird. Die noch bestehende Restschuld des zur Finanzierung aufgenommenen Darlehens wird aus dem Veräußerungserlös getilgt.
6. Es wird die Abzugsfähigkeit sämtlicher Ausgaben bzw. Aufwendungen unterstellt. Ausnahmen ergeben sich jedoch im Rahmen der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in allen betrachteten Staaten und der pauschalierungspflichtigen Ausgaben bzw. Aufwendungen in Frankreich.
7. Grundsätzlich wird die Steuerpflicht sämtlicher Erträge unterstellt. Es wird nicht angenommen, dass alle Freibeträge und Steuerermäßigungen durch den Steuerpflichtigen bereits ausgeschöpft sind, so dass die länderspezifischen Freibeträge und Steuerermäßigungen berücksichtigt werden. Ausnahmen von der Steuerpflicht sämtlicher Erträge ergeben sich auch beim Vorliegen von Verlustvorträgen.
8. Es wird unterstellt, dass alle Steuerzahlungen am Ende einer Periode entstehen, fällig sind und gezahlt werden. Gleiches gilt vereinfachend für die Mieteinnahmen und -ausgaben. Insofern können erstens Zinswirkungen aus unterschiedlichen Zahlungszeitpunkten und zweitens bei bilanzierenden Steuerpflichtigen entsprechende Forderungen und Verbindlichkeiten vernachlässigt werden.
9. In die modellartigen Berechnungen können nicht alle Preissteigerungsraten einbezogen werden. Im Rahmen der Untersuchung erscheint es vertretbar, nur die

¹ Vgl. Prämisse 14, S. 254.

Preissteigerungsraten für Lebenshaltung sowie Bauwerke zu berücksichtigen. Daneben ist es erforderlich, Annahmen über die Mietentwicklung und die Entwicklung der sonstigen Ausgaben bzw. Aufwendungen zu treffen. Es werden jeweils die länderspezifischen Preissteigerungsraten bei den modellmäßigen Berechnungen verwendet.

10. Um den Veräußerungsgewinn unter (5) ermitteln zu können, sind Annahmen über die Wertsteigerungen des Grund und Bodens bzw. der Gebäude zu treffen, die über die nominelle Erhöhung durch den allgemeinen Preisanstieg hinaus entstehen. Diese Vorgehensweise ist nicht nur aus systematischen Gründen sinnvoll, sondern auch erforderlich, da in Frankreich teilweise nur derjenige Teil des Veräußerungsgewinns der Besteuerung unterliegt, der über der allgemeinen Preissteigerungsrate liegt.
11. Die Bemessungsgrundlagen der Grundsteuer liegen in den einbezogenen Staaten bis zu 38 Jahre vom Besteuerungszeitpunkt der Periode 1 zurück.¹ Insofern sind Hypothesen für die Ermittlung des Einheitswerts in Deutschland, den Niederlanden und Österreich sowie für die Ermittlung des Katastermietwerts in Frankreich erforderlich. Sämtliche in den jeweiligen Ländern angewandten Verfahren zur Bestimmung der historischen Steuerwerte beruhen im wesentlichen auf dem Marktwertprinzip (*fair market value*) zum jeweiligen Bewertungsstichtag. Es wird daher unterstellt, dass die jeweils festgestellten Werte zum entsprechenden Bewertungsstichtag tatsächlich den Marktwert zum Bewertungsstichtag abbilden. Unter Berücksichtigung der jeweils eingetretenen Wertsteigerungen werden die jeweiligen Anschaffungskosten bzw. Mietrenditen der Periode 1 anhand des statistischen Datenmaterials auf den jeweiligen Bewertungsstichtag deflationiert. In Frankreich impliziert dieses Vorgehen für den Katastermietwert eine auf den Marktwert bezogene konstante Mietrendite im Betrachtungszeitraum. Diese Vereinfachung führt im Fall unterschiedlicher Preissteigerungsraten für Mieten einerseits und für Grund und Boden bzw. Gebäude andererseits zu nicht genauen Ergebnissen, weil sich in diesem Fall die Mietrendite im Betrachtungszeitraum erhöht oder vermindert. Da die entsprechenden Steigerungsraten jedoch nicht wesentlich voneinander abweichen und im Einzelfall nicht bekannt ist, welche

¹ Vgl. S. 269.

historische Mietrendite bzw. welcher historische Kapitalisierungsfaktor zur Ermittlung der Steuerwerte angewendet wurde, wird an dieser Annahme festgehalten.

12. Es wird vereinfachend davon ausgegangen, dass die Zahlungsmittelüberschüsse jeder Periode zum jeweiligen Landeszinssatz angelegt werden (Wiederanlageprämisse). Diese Annahme gilt auch für juristische Personen. Es wäre denkbar, bestimmte Einkommensteile für Konsumzwecke zu verwenden. Da sich hieraus jedoch keine zusätzlichen Erkenntnisse ableiten lassen, wird davon abgesehen und der Zahlungsmittelüberschuss jeder Periode vollständig zum jeweiligen Landeszinssatz angelegt. Sollte sich ein Zahlungsmittelfehlbetrag ergeben, wird dieser aus Vereinfachungsgründen vollständig zum jeweiligen Landeszinssatz fremdfinanziert oder sofern Zahlungsmittelüberschüsse aus Vorperioden vorliegen, aus diesen finanziert. Transaktions- und Opportunitätskosten aus der vorzeitigen Kündigung kurzfristig angelegter Zahlungsmittelüberschüsse (z.B. Vorschusszinsen) werden vernachlässigt.
13. Abgesehen von den unter (12) dargestellten Fremdkapitalaufnahmen und der Darlehenstilgung unter (5) soll die Finanzierungsstruktur im Betrachtungszeitraum konstant bleiben.
14. Es soll sich um in der Periode 1 neu angeschaffte Gebäude handeln. Die Wirtschaftsgüter werden zu Beginn der Simulation anhand des vorhandenen Eigen- und Fremdkapitals beschafft.¹
15. Den modellmäßigen Berechnungen liegt der Rechtsstand vom 1. Januar 2004 zugrunde.

¹ Die Annahme, dass es sich um neue Wirtschaftsgüter handelt, ist erforderlich, da sich sonst aufgrund der in den einzelnen Ländern unterschiedlichen steuerlichen Vorschriften unterschiedliche Ausgangsdaten ergeben. Bei internationalen Steuerbelastungsvergleichen ist diese Annahme üblich. Vgl. *Spengel (1995)*, S. 165. Diese Annahme wird implizit auch bei *Grotherr* getroffen. Vgl. *Grotherr (1987)*, S. 142, (S. 139 Prämisse 3).

II. Außersteuerrechtliche Daten

1. Anschaffungskosten des Grund und Bodens und der Gebäude

Die Position Gebäude besteht annahmegemäß aus zwei bebauten Wohngrundstücken und einem bebauten Geschäftsgrundstück. Die Anschaffungskosten der bebauten Wohngrundstücke sollen € 150.000 bzw. € 300.000 und des bebauten Geschäftsgrundstücks € 600.000 betragen haben. Zusätzlich fallen jedoch etwaige Grunderwerb- bzw. Registersteuern an. Der Anteil des Grund und Bodens soll jeweils 30% des Kaufpreises vor Steuern betragen.

2. Finanzierungsstruktur

Das Finanzierungsverhalten des Investors hängt vorwiegend von dem individuell vorhandenen Eigenkapital, seiner Bonität, dem allgemeinen Zinsniveau, den alternativen Anlageformen, dem finanzierten Objekt und der Entscheidung, ob der Grundbesitz im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten wird, ab.¹ Da die Vermietung von Grundbesitz im Betriebs- und Privatvermögen zur Einkünfteerzielung den Gegenstand der vorliegenden Untersuchung bildet, ist es nicht sinnvoll, den Berechnungen Erhebungen zum Finanzierungsverhalten von Unternehmen des produzierenden Gewerbes zugrunde zu legen.²

Eine von der *empirica*, Gesellschaft für qualitative Marktforschung, Struktur- und Stadtforschung mbH im Auftrag der Landesbausparkassen durchgeführte Studie hat ergeben, dass Immobilien in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union im Durchschnitt nur zu 40% aus eigenen Mitteln finanziert werden.³ Aus diesem Grunde wird in allen in der Untersuchung betrachteten Staaten eine Fremdkapitalquote von 60% für Investitionen in Grundbesitz angenommen.

¹ Z.B. Wohn- oder Geschäftsgrundstück.

² So *Grotherr (1987)*, S. 147-149, der allerdings auch das produzierende Gewerbe betrachtet.

³ Vgl. *Landesbausparkassen im Deutschen Sparkassen- und Giroverband (Hrsg.)*: Casa Europa, Ergebnisse einer Markstudie. Bonn 1998, S. 15.

3. Preissteigerungsraten

Im Rahmen der Untersuchung ist es erforderlich, Annahmen über bestimmte Preissteigerungsraten zu treffen. Im wesentlichen sind die Preissteigerungsraten für den Grund und Boden, die Wohn- und Geschäftsgebäude, den Mietzins sowie die Mietnebenkosten zu bestimmen. Die Funktion der Preissteigerungsraten besteht zum einen in der Fortschreibung der Einnahmen und der Ausgaben im Betrachtungszeitraum. Zum anderen sind die Preissteigerungsraten zwingend erforderlich, um die Wiederbeschaffungskosten bzw. die Verkehrswerte (Zeitwerte) für die veräußerten Wirtschaftsgüter zu bestimmen.¹ Daneben wird durch die Fortschreibung der Einnahmen und Ausgaben sowie der Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter erreicht, dass Aussagen über die Relationen der Steuerwerte des Grundbesitzes zu den jeweiligen Verkehrswerten getroffen werden können. Die zu Beginn der Simulation eingegebenen Preissteigerungsraten gelten im gesamten Betrachtungszeitraum.²

Im einzelnen werden den Positionen folgende Preissteigerungsraten zugeordnet.³

Tabelle 8:

Zuordnung der Preisindizes zu verschiedenen Vermögens- und Erfolgspositionen

Position	Zugeordneter Preisindex
Grund und Boden	Preisindex für Lebenshaltung
Geschäftsgebäude	Preisindex für Bauwerke
Wohngebäude	Preisindex für Bauwerke
Mieteinnahmen, sonstige Einnahmen	Preisindex für Lebenshaltung bzw. für Miete
Mietnebenkosten, sonstige Ausgaben	Preisindex für Lebenshaltung bzw. für Miete

¹ Die Verkehrswerte werden auch als Wiederbeschaffungs-Zeitwerte bezeichnet. Vgl. *Spengel (1995)*, S. 194.

² Diese Annahme ist bei internationalen Steuerbelastungsvergleichen üblich. Vgl. *ebenda*. Auch bei *Grotherr* wird die Annahme konstanter Preissteigerungsraten getroffen, wobei verschiedene Preissteigerungsraten für die betrachteten Länder und Vermögenspositionen verwendet wurden. Darüber hinaus sind kurzfristige Einflüsse und Schwankungen in den Preissteigerungsraten durch die Berechnung des geometrischen Mittels der jeweiligen Preissteigerungsrate ausgeschaltet worden. Zu diesem Zweck wurden die tatsächlichen Preissteigerungsraten in den einbezogenen Ländern getrennt für die verschiedenen Wirtschaftsgüter über einen Zehn-Jahreszeitraum (1974-1985) untersucht. Vgl. *Grotherr (1987)*, S. 144-146.

³ Ähnlich: *Spengel (1995)*, S. 195.

Des weiteren ist es erforderlich, jeweils die Preisindizes der untersuchten Staaten zu verwenden, um zum einen länderspezifische Aussagen über die Relationen der Verkehrswerte (Zeitwerte) zu den Steuerwerten (Vergangenheitswerte) geben zu können.

In internationalen Steuerbelastungsvergleichen ist es üblich und mangels vollkommener Informationen auch notwendig, die Preissteigerungsraten der Periode 1 im gesamten Betrachtungszeitraum anzuwenden. Deshalb sind die jeweiligen Preissteigerungsraten von Sondereinflüssen zu bereinigen, um im Ergebnis die als landestypisch anzusehenden Preissteigerungsraten zu gewinnen. Zu diesem Zweck wurden die jeweiligen Preissteigerungsraten in einem Betrachtungszeitraum von zehn Jahren (1988-1997) ausgewertet und das geometrische Mittel berechnet.¹ Das jeweilige geometrische Mittel bezeichnet die entsprechende durchschnittliche jährliche Preissteigerungsrate im Betrachtungszeitraum. Tabelle 9 gibt die ermittelten geometrischen Mittel aus den jeweiligen Preisindizes wieder.

Tabelle 9:

Durchschnittliche periodische Preissteigerungsraten (geometrisches Mittel) in den untersuchten Staaten für bestimmte Gütergruppen in den Jahren 1988 bis 1997

Untersuchungsland	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
Preisindex für				
Lebenshaltung	2,6%	2,2%	2,1%	2,6%
Bauwerke^a	4,0%	2,5%	3,3%	3,9%
Mieten	2,5%	4,8%	2,5%	2,6% ^b

Anmerkungen:

^a Es handelt sich um den Preisindex für Wohngebäude.

^b In Österreich wird der Preisindex für Lebenshaltung verwendet, da Österreich erst im Jahr 1995 der EU beigetreten ist und somit keine Euro-Statistik erhältlich ist, die den Preisindex für Mieten ab dem Jahr 1988 ausweist.

Quellen:

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch 1997 (1991) für das Ausland. Wiesbaden 1997 (1991), S. 332-333, S. 336 (286-289, S. 290); *Europäische Kommission (Hrsg.):* Eurostatistik. Daten zur Konjunkturanalyse. Themenkreis 1: Allgemeine Statistik. Belgien/Brüssel, Heft 5/99, S. 137, Tz. 2105, Heft 12/96, S. 139, Tz. 2205, Heft 12/93, S. 108, Tz. 1005, Heft 12/89, S. 87, Tz. 1005; eigene Berechnungen.

¹ Vgl. Grotherr (1987), S. 145-146.

4. Wechselkurse

Alle im Rahmen der Untersuchung betrachteten Staaten nehmen an der Europäischen Währungsunion teil. Aufgrund der amtlichen und unwiderruflichen Umtauschverhältnisse der Währungen der Teilnehmerstaaten gegenüber dem EURO sind implizit auch die Wechselkurse zwischen den einzelnen Währungen der Mitgliedstaaten fixiert worden. Insofern sind Annahmen über künftige Wechselkursentwicklungen entbehrlich.

Für die untersuchten Staaten gilt folgendes Umtauschverhältnis zum EURO (€).¹

Deutschland	DM	1,95583	je 1 Euro (€)
Frankreich	FF	6,55957	je 1 Euro (€)
Niederlande	hfl	2,20371	je 1 Euro (€)
Österreich	öS	13,7603	je 1 Euro (€)

Die Ergebnisse der Modellberechnungen werden ausschließlich in EURO (€) dargestellt. Hieraus ergibt sich eine schnelle Vergleichbarkeit der Ergebnisse.

5. Veräußerungserlöse, Veräußerungsgewinne sowie Sachwertentwicklung des Grund und Bodens und der Gebäude

Um eine geeignete Methode zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. allgemein die Wertentwicklung des Grund und Bodens sowie der Gebäude bestimmen zu können, ist es erforderlich, zunächst die einzelnen Elemente aufzuzeigen, die zu einer Wertsteigerung eines Wirtschaftsgutes führen. Veräußerungsgewinne können nicht nur auf reinen Preissteigerungen beruhen, sondern auch durch Sachwertänderungen bedingt sein. Die Sachwertänderungen können entweder reine (wiedergewonnene) Abschreibungen abbilden oder aber auf sonstigen Sachwertänderungen beruhen.² Der Teil des Veräußerungsgewinns, der über den Betrag der wiedergewon-

¹ Vgl. *Europäische Zentralbank (Hrsg.): Monatsbericht Januar 1999*, S. 16.

² Vgl. *Grotherr (1987)*, S. 63-64.

nenen Abschreibungen hinaus geht, kann z.B. auf werterhöhenden städtebaulichen Maßnahmen beruhen oder sich aufgrund einer erhöhten Nachfrage für einen bestimmten regionalen Immobilienmarkt ergeben. Daneben kann der übersteigende Betrag vom Verhandlungsgeschick der Vertragsparteien abhängen oder es kann sich um denjenigen Betrag handeln, den der Käufer aus strategischen Gründen über den Verkehrswert (Zeitwert) hinaus zusätzlich zu zahlen bereit ist. Da die letzten beiden Gründe nicht quantifizierbar sind, werden sie von der Betrachtung ausgeschlossen. Werterhöhende städtebauliche Maßnahmen und eine erhöhte Nachfrage nach bestimmten Immobilienobjekten könnten zwar im Unternehmensmodell quantifiziert werden oder wenigstens quantifizierbar gemacht werden. Diese Vorgehensweise widerspricht jedoch dem Grundsatz der Repräsentativität bei der Entwicklung von Unternehmensmodellen und wird daher von der Betrachtung ausgeschlossen. Daneben sind diese Entwicklungen mehr oder weniger von zufälligen Gegebenheiten abhängig, so dass auch aus diesem Grunde von diesen wertsteigernden Faktoren abstrahiert wird.

Aufgrund der getroffenen Einschränkungen beruhen die Veräußerungsgewinne des Ausgangsfalls ausschließlich auf allgemeinen Preissteigerungen und wiedergewonnenen Abschreibungen.

Bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern, d.h. dem Grund und Boden, entspricht somit der Veräußerungserlös den Anschaffungskosten und den zwischenzeitlich eingetretenen Preissteigerungen während der Besitzdauer.¹ Er errechnet sich formal wie folgt:

$$VE_{GuB} = AK_{GuB} * (1+p_1)^t. \quad (1)$$

mit:

AK_{GuB} : Anschaffungskosten des Grund und Bodens

VE_{GuB} : Veräußerungserlös (Grund und Boden)

p_1 : Preisindex der Lebenshaltung

t : Veräußerungsperiode ($t = 6$)

¹ Vgl. *Grotherr (1987)*, S. 119-120. Diese Annahme wird auch bei *Spengel (1995)*, S. 170-171 mit Verweis auf *Grotherr* getroffen.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, d.h. den Gebäuden, kann der Veräußerungserlös nicht in der gleichen Weise wie bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern ermittelt werden. Neben den Geldwertänderungen unterliegen abnutzbare Wirtschaftsgüter einer jährlichen Abnutzung. Diese wirtschaftliche Abnutzung muss nicht mit der steuerlichen Abschreibung übereinstimmen. Im folgenden wird angenommen, dass alle Gebäude eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 50 Jahren aufweisen.¹ Da keine wirtschaftlichen Gründe ersichtlich sind, dass ein Gebäude in den ersten oder den letzten Nutzungsjahren nach der Anschaffung oder Herstellung eine höhere oder geringere wirtschaftliche Abnutzung als im Durchschnitt aufweist, wird ein linearer Abschreibungsverlauf unterstellt.

Insofern ergibt sich formal folgender Veräußerungserlös:²

$$\begin{aligned}
 VE_{\text{Ges}} &= VE_{\text{GuB}} + VE_{\text{Geb}} \\
 &= AK_{\text{Ges}} * \text{GuB}\% + AK_{\text{Ges}} * (1 - \text{GuB}\%) \\
 &= AK_{\text{GuB}} * (1 + p_1)^t + AK_{\text{Geb}} * (1 + p_2)^t * ((n - t)/n). \quad (2)
 \end{aligned}$$

mit:

- AK_{Ges} : Anschaffungskosten (Gesamt)
- AK_{GuB} : Anschaffungskosten (Grund und Boden)
- AK_{Geb} : Anschaffungskosten (Gebäude)
- $\text{GuB}\%$: Anteil des Grund und Boden an den Anschaffungskosten
- VE_{Ges} : Veräußerungserlös (Gesamt)
- VE_{GuB} : Veräußerungserlös (Grund und Boden)
- VE_{Geb} : Veräußerungserlös (Gebäude)
- n : Wirtschaftliche Nutzungsdauer ($n = 50$)
- p_1 : Preisindex der Lebenshaltung
- p_2 : Preisindex für Bauwerke
- t : Veräußerungsperiode ($t = 6$)

¹ So auch *Grotherr (1987)*, S. 144.

² Vgl. *ebenda*, S. 120-121 und *Spengel (1995)*, S. 172.

Bei der Ermittlung der Preissteigerungen für bebaute Grundstücke wird nicht zwischen einer Preissteigerungsrate für den Bodenanteil einerseits und dem Gebäudeanteil andererseits differenziert. Es wird davon ausgegangen, dass das gesamte Objekt dem jeweiligen Preisindex für Gebäude unterliegt.¹ Diese Annahme ist auch vor dem Hintergrund vertretbar, dass die Trennung in den Boden- und Gebäudeanteil nur aus rein technischen Gründen vorgenommen wird, um die wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes im Betrachtungszeitraum ermitteln zu können und es sich ansonsten um ein einheitliches Objekt handelt.

Der steuerbare und steuerpflichtige Anteil der jeweiligen Veräußerungsgewinne wird anhand der steuerrechtlichen Vorschriften in den untersuchten Staaten ermittelt.

6. Rendite des Grundbesitzes und Mietzins

Um die Mieteinnahmen, d.h. den Mietzins, quantifizieren zu können, sind Annahmen über die Rendite des Grundbesitzes zu treffen. Die Mietrendite wird als bestimmter Prozentsatz der historischen Anschaffungskosten ermittelt. Systematisch handelt es sich hierbei um die umgekehrte Vorgehensweise wie bei der Ermittlung des Verkehrswertes des Grundbesitzes anhand von Multiplikatoren auf die Mieteinnahmen. Grundsätzlich sind zwei Vorgehensweisen denkbar: Erstens könnte die in den untersuchten Staaten jeweils länderspezifische Mietrendite berechnet werden oder zweitens eine einheitliche Mietrendite für alle Länder unterstellt werden.

Dem Modell wird in allen betrachteten Staaten eine **einheitliche Mietrendite vor Steuern und Nebenkosten** zugrunde gelegt, da gegen die Verwendung der länderspezifischen Mietrendite folgende Argumente sprechen:

¹ Die Annahme, dass ein bebautes Grundstück nur einer Preissteigerungsrate unterliegt, wird implizit auch bei *Grotherr (1987)*, S. 120-121, S. 321, unterstellt. Auch bei *Spengel (1995)*, S. 172 wird nicht zwischen verschiedenen Preisindizes für den Boden- und den Gebäudeanteil differenziert, was jedoch darauf zurückzuführen ist, dass eine einheitliche Preissteigerungsrate im Unternehmensmodell angenommen wird.

1. Die Mietrendite einer Immobilieninvestition ist nicht nur zwischen den betrachteten Staaten verschieden, sondern unterliegt auch innerhalb eines Staates starken regionalen Schwankungen. Die Annahme länderspezifischer Mietrenditen widerspricht ferner dem Grundsatz der Gleichförmigkeit der Untersuchungsobjekte.¹
2. In keinem der untersuchten Staaten liegen hinreichend genaue Untersuchungen über die jeweils länderspezifische Mietrendite vor. Es ist zwar denkbar, anhand eventuell vorhandener Mietspiegel die Mietrendite einer bestimmten Region zu ermitteln und diese als länderspezifische Mietrendite anzunehmen. Diese Vorgehensweise ist jedoch nicht intersubjektiv nachprüfbar und wird daher nicht weiter verfolgt.
3. Die Annahme einer länderspezifischen Mietrendite führt darüber hinaus zu keinen weitergehenden Erkenntnissen bezüglich der Steuerbelastung des Grundbesitzes und der Einkünfte aus Grundbesitz, da die dadurch entstehenden Differenzbeträge zwischen den Endvermögen² der betrachteten Länder vorwiegend durch außersteuerliche Faktoren bedingt sind. Die Abweichung in der effektiven Gesamtsteuerbelastung³ wird somit im Ergebnis nur marginal sein. Bei der Annahme einer höheren Mietrendite steigt c.p. das zu versteuernde Einkommen und damit die absolute Steuerbelastung.⁴ Die effektive Gesamtsteuerbelastung ändert sich jedoch nur marginal, da die Steuermehrbelastung grundsätzlich nur durch die Einkommensteuerprogression bedingt ist. Bei den nicht progressionsabhängigen Steuern, d.h. bei der Körperschaftsteuer, ergeben sich keine Änderungen. Eine geringfügige Änderung der effektiven Gesamtsteuerbelastung ergibt sich in beiden Fällen jedoch auch aus der Wiederanlageprämisse, da die zusätzlichen Einnahmeüberschüsse aus den erhöhten

¹ Vgl. *Wysocki, Karl von*: Theorie und Praxis internationales Steuerbelastungsvergleiche in betrieblicher Sicht, MIR 1963, Heft 3/4, S. 29-43, S. 37.

² Vgl. zum Begriff ab S. 283.

³ Vgl. zum Begriff ab S. 287.

⁴ Aufgrund der Konzeption des Modells ergibt sich die effektive Gesamtsteuerbelastung durch den Vergleich des Endvermögens vor Steuern mit dem Endvermögen nach Steuern. Soweit eine höhere oder geringere Mietrendite angenommen wird, ändert sich das Endvermögen vor und nach Steuern gleichermaßen, so dass sich der Quotient nicht verändert.

Mieteinnahmen wiederum zum jeweiligen länderspezifischen Zinssatz angelegt werden.

Im Ergebnis ist die Annahme einer **länderspezifischen** Mietrendite, da keine vergleichbaren Untersuchungen vorliegen und die Mietrendite regional starken Schwankungen unterliegt, in hohem Maße durch willkürliche Annahmen geprägt und aus diesem Grunde sind diese Annahmen schwer intersubjektiv nachprüfbar. Außerdem können aus dieser Vorgehensweise keine wesentlichen zusätzlichen Erkenntnisse abgeleitet werden. Aus diesen Gründen wird eine **einheitliche** Mietrendite unterstellt und von 8% ausgegangen.

7. Kalkulations-, Soll- und Habenzinssatz

Zur Bestimmung der Zinsausgaben für das zur Finanzierung des Grundbesitzes aufgenommene Fremdkapital, für die Berechnung der Zinseinnahmen der Zahlungsmittelüberschüsse (Wiederanlageprämisse) und zur Berechnung der Zinsausgaben bei Vorliegen von Zahlungsmittelfehlbeträgen ist es erforderlich, einen Zinssatz zu bestimmen, der für den gesamten Betrachtungszeitraum gültig ist. Bei Immobilienvermögen ist es zweckmäßig, den Zinssatz für Hypothekendarlehen als Zinssatz für Darlehensaufnahmen (Sollzinssatz) sowie als Zinssatz für kurz- und langfristige Anlagen (Habenzinssatz) zu verwenden.

Da die Zinssätze der Periode 1 im gesamten Betrachtungszeitraum gültig sind, werden die jeweiligen Zinssätze von Sondereinflüssen, wie konjunkturellen Schwankungen, bereinigt, um im Ergebnis die als landestypisch anzusehenden Zinssätze zu gewinnen. Daher werden, wie bereits bei den Preissteigerungsraten geschehen, auch die jeweiligen Zinssätze in einem Betrachtungszeitraum von zehn Jahren (1988-1997) ausgewertet. Es wird jedoch das arithmetische Mittel errechnet, da das geometrische Mittel kein für Zinssätze interpretierbares Maß ist.

Tabelle 10 gibt die errechneten arithmetischen Mittel der anzuwendenden Zinssätze wieder.

Tabelle 10:

Durchschnittliche Zinssätze in den untersuchten Staaten für den Zeitraum 1988 bis 1997

Untersuchungsland	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
Zinssatz für				
Langfristige Anleihen	6,9% ^a	8,0% ^b	7,0% ^c	7,0% ^d

Anmerkungen:

^a Zinssatz für Hypothekendarlehen.

^b Refinanzierungszinssatz für Immobiliendarlehen.

^c Zinssatz für Hypothekendarlehen.

^d Bis 1994 handelt es sich um den Zinssatz für *öffentliche* langfristige Anleihen, danach (bis 1997) um den für langfristige Anleihen.

Quellen:

OECD (Hrsg.): OECD Financial Statistics. Part 1: Financial Statistics monthly, Section 2: Domestic markets – interest rates. Paris/Frankreich 1989-1998, Heft Dezember 1988 bis Heft Dezember 1997; eigene Berechnungen.

Da der Simulation als Zielkonzeption der Endwert zugrunde liegt und die Zahlungsmittelüberschüsse aufgrund der Wiederanlageprämisse verzinst werden, entsprechen die jeweiligen Soll- und Habenzinssätze dem bei modellmäßigen Investitionsrechnungen angewendeten Kalkulationszinssatz.¹

8. Basisdaten bei natürlichen Personen sowie Gesellschafterdaten und Ausschüttungsverhalten bei juristischen Personen

In allen einbezogenen EU-Mitgliedstaaten ist die Höhe der Steuerbelastung in Teilbereichen von den persönlichen Merkmalen des Unternehmers bzw. der Gesellschafter abhängig. Aus diesem Grunde sind Annahmen zum Familienstand (ledig bzw. verheiratet), zu der Anzahl der Kinder sowie zur Kirchensteuerpflicht erforderlich. Bei allen modellmäßigen Berechnungen wird ein lediger und kinderloser Steuerpflichtiger betrachtet, der nicht kirchensteuerpflichtig ist. Insbesondere werden diese Daten bei den durchzuführenden Variationsrechnungen nicht geändert. Die Belastungswirkungen sind daher in gewissem Maße von dieser Prämisse abhängig und

¹ Dieses Konzept wird auch beim Unternehmensmodell von *Spengel* angewendet. Vgl. *Spengel (1995)*, S. 197-203.

somit in diesem Punkt nicht zu verallgemeinern. Im Rahmen dieser Untersuchung ist diese Annahme jedoch vertretbar, da die Quantifizierung der Steuerbelastung des Grundbesitzes und der Einkünfte aus Grundbesitz in den untersuchten Staaten im Vordergrund der Betrachtung steht. Ferner sinkt die Steuerbelastung in allen untersuchten Staaten bei Annahme eines verheirateten Steuerpflichtigen mit Kindern und steigt bei Annahme der Kirchensteuerpflicht, so dass das Gesamtergebnis nicht wesentlich beeinflusst wird.

Sofern der Grundbesitz zum Betriebsvermögen einer juristischen Person (GmbH) gehört, soll der Steuerpflichtige Alleingesellschafter sein und sämtliche Gesellschaftsanteile im Privatvermögen halten.

Zu Beginn der Simulation stellt der Unternehmer bzw. der Gesellschafter einen bestimmten Betrag an Kapital entsprechend der Finanzierungsstruktur zur Verfügung. Bei allen drei Grundtypen wird Vollausschüttung des Gewinns der GmbH unterstellt.

III. Steuerrechtliche Daten

1. Rechtsquellen und Gesetzesstand der Untersuchung

Bei den modellmäßigen Berechnungen werden folgende Gesetzesquellen betrachtet:

- Bundesrepublik Deutschland

Es werden das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz, das Gewerbesteuergesetz, das Grundsteuergesetz und das Umsatzsteuergesetz betrachtet.

- Republik Frankreich

Das Steuerrecht Frankreichs ist im wesentlichen im *Code Général des Impôts* (CGI) einschließlich der vier Anhänge (*Annexe*) geregelt.

- Vereinigtes Königreich der Niederlande

In den Niederlanden werden das Einkommensteuergesetz (*wet op inkomstensbelasting*) einschließlich der Ausführungsregelungen (*uitvoeringsregeling inkomstensbelasting*), das Körperschaftsteuergesetz (*wet op vennootschapsbelasting*), das Kapitalertragsteuergesetz (*wet op de dividendbelasting*), das Rechtsverkehrssteuergesetz (*wet op belastingen van rechtsverkeer*), das Umsatzsteuergesetz (*wet op de omzetbelasting*), das Gemeindegesetz (*uittreksel gemeentewet*) und das Grundstücksbewertungsgesetz (*wet waardering onroerende zaken*) den modellmäßigen Berechnungen zugrunde gelegt.

- Republik Österreich

Es werden das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz, das Grundsteuergesetz, das Grunderwerbsteuergesetz und das Umsatzsteuergesetz betrachtet.

Den modellmäßigen Berechnungen liegt in allen untersuchten Staaten der Rechtsstand 1. Januar 2004 zugrunde.

2. Steuersätze in den untersuchten Ländern

Zur Gewährleistung der leichteren Nachvollziehbarkeit der Berechnungen werden im folgenden die den modellmäßigen Berechnungen zugrunde gelegten Steuersätze in den untersuchten Staaten im Überblick dargestellt. Von der Angabe der entsprechenden Teilsteuern-Multifaktoren wird jedoch abgesehen, da die Steuerzahlungen mit Hilfe der kasuistischen Veranlagungssimulation berechnet werden.

Im einzelnen liegen der Berechnung folgende Steuersätze zugrunde (Tabelle 11):

Tabelle 11:
Steuersätze in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten

Land	Deutschland (Satz in %)	Frankreich (Satz in %)	Niederlande (Satz in %)	Österreich (Satz in %)
Steuerart				
ESt	0-47,48 ^a	0-48,09 ^b	2,95-52 ^c	0-50 ^d
KSt	26,38 ^e	36,67 ^f	34,5	34
GewSt	18,27 ^g	18,5 ^h	-	-
VSt	-	0-1,98 ⁱ	-	-
GrSt	1,56 ^j	24,39 ^k	0,2-0,3 ^l	Bis 2 ^m
GrESt	3,5	4,89	6	3,5
USt	16	19,6	19,0	20;10 ⁿ

Anmerkungen:

^a Inklusive Solidaritätszuschlag von 5,5%.

^b Bis € 4.262 beträgt der Steuersatz 0%.

^c Bis € 15.331 beträgt der Steuersatz 2,95%. Es gibt keine „Nullzone“.

^d Durch den allgemeinen Steuerabsetzbetrag von € 1.264 ergibt sich erst ab einem zu versteuernden Einkommen über € 9.660 eine Einkommensteuerzahllast.

^e Einheitlicher Satz für thesaurierte und ausgeschüttete Gewinne (ab 2001) jeweils inklusive Solidaritätszuschlag von 5,5%.

^f Der zweite Zuschlag zur Körperschaftsteuer wird bei Gesellschaften bis zu einem Umsatz von Mio. FF 50 (€ 7.622.451) nicht erhoben, so dass der Steuersatz 36,67% beträgt.

^g Bei einem Hebesatz von 447% und unter Berücksichtigung der eigenen Abzugsfähigkeit. Zur Formel vgl. *Rose, Gerd*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3., vollständig überarb. u. aktualisierte Aufl., Wiesbaden 1992, S. 47-48.

^h Der Steuertarif gibt die durchschnittliche Belastung auf staatlicher und kommunaler Ebene wieder.

ⁱ Inklusive des 10%-igen Zuschlags auf die Steuerschuld.

^j Bei einem Hebesatz von 447%. Die ermäßigten Steuermesszahlen (2,1 und 2,6 v.T.) kommen nur bei Ein- und Zweifamilienhäusern zur Anwendung.

^k Der Satz von 24,39% gilt für bebaute Grundstücke. Der Steuertarif gibt die durchschnittliche Belastung auf staatlicher und kommunaler Ebene wieder.

^l Für Wohnungen werden vom Mieter € 4,54 für jede € 2.269 der Bemessungsgrundlage erhoben (0,2%). Bei anderen Immobilien gilt für den Mieter ein Satz von 0,24%. Es ist zu beachten, dass die Grundsteuer bei vermieteten Immobilien sowohl vom Mieter als auch vom Eigentümer erhoben wird, so dass sich eine Steuerbelastung von insgesamt rd. 0,45 bzw. 0,54% ergibt.

^m Bei einem Hebesatz von 500%. Die Messzahl beträgt 0,002%. Es gelten ermäßigte Messzahlen für die ersten € 3.650 der Mietwohngrundstücke und der Betriebsgrundstücke (0,001%). Für Mietwohngrundstücke gilt für die weiteren € 3.650 eine Steuermesszahl von 0,0015%.

ⁿ Der ermäßigte Satz gilt für die Vermietung von Grundbesitz zu Wohnzwecken. Österreich ist das einzige untersuchte Land, in dem die Vermietung von Grundbesitz umsatzsteuerpflichtig ist.

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, insbesondere im Hinblick auf „einheitswertabhängige“ Steuerarten und Relationshypothesen der Steuerwerte zu den Verkehrswerten

Da die Bemessungsgrundlagen der Grundsteuer in den einbezogenen Staaten auf einem bis zu 38 Jahre vom Besteuerungszeitpunkt der Periode 1 zurückliegenden Zeitpunkt ermittelt wurden, sind Hypothesen für die Ermittlung der Steuerwerte in Deutschland, in den Niederlanden und in Österreich sowie für die Ermittlung des Katastermietwerts in Frankreich erforderlich.

Um eine Berechnung der Relationen zwischen den jeweiligen Steuerwerten und den Verkehrswerten überhaupt zu ermöglichen, sind im Vorfeld Annahmen über die Berechnungsgrundlagen der historischen Einheitswerte zu treffen. Sämtliche in den jeweiligen Ländern angewandten Verfahren zur Bestimmung der historischen Steuerwerte beruhen im wesentlichen auf dem Marktwertprinzip (*fair market value*) zum jeweiligen Bewertungsstichtag. Es wird daher unterstellt, dass die jeweils festgestellten Werte zum jeweiligen Bewertungsstichtag tatsächlich den Marktwert zum Bewertungsstichtag abbilden.

Die Bewertungsstichtage und die zugrunde gelegten Wertverhältnisse der jeweiligen Steuerwerte sind in der folgenden Tabelle 12 dargestellt.

Tabelle 12:
Wertverhältnisse der Grundsteuerbemessungsgrundlagen

Land	Wertverhältnisse vom
Deutschland	1. Januar 1964 ^a
Frankreich	1. Januar 1978 ^b
Niederlande	1. Januar 1995 ^c
Österreich	1. Januar 1973 ^d

Anmerkungen:

^a Ohne Zuschlag.

^b Für bebaute Grundstücke; der Katastermietwert wird anhand der allgemeinen Mietentwicklung fortgeschrieben.

^c Ohne Zuschlag.

^d Zuzüglich 35% Zuschlag.

Zur Ermittlung der jeweiligen Steuerwerte werden die jeweiligen Anschaffungskosten bzw. Mietrenditen der Periode 1 auf den jeweiligen Bewertungsstichtag unter Verwendung des entsprechenden statistischen Datenmaterials, d.h. der entsprechenden Preisindizes, deflationiert.

Die Ergebnisse sind der folgenden Tabelle 13 zu entnehmen.¹

Tabelle 13:
Relationen der Steuerwerte zu den Verkehrswerten

Land	Steuerwerte in Prozent des Verkehrswerts
Deutschland	29,7 ^a
Frankreich	94,0 ^b
Niederlande	93,7 ^c
Österreich	30,9 ^d

Anmerkungen:

^a ohne Zuschlag.

^b bebaute Grundstücke; einschließlich Neubewertungsfaktoren.

^c ohne Zuschlag.

^d einschließlich 35%-igem Zuschlag

IV. Konzeption des Modells

1. Die drei Grundtypen der modellmäßigen Berechnungen

Bei der Darstellung der Systeme der Grundbesitzbesteuerung in Deutschland, Frankreich, den Niederlanden und Österreich wurde zwischen Grundbesitz unterschieden, der zum Privat- oder Betriebsvermögen gehört. Dabei konnten folgende wesentliche Unterschiede herausgearbeitet werden:

- Bedeutsame Unterschiede bestehen bei der Erfassung und Besteuerung von Veräußerungsgeschäften. Je nach Land werden Veräußerungsgewinne im Privatvermögen gar nicht (**Niederlande**), innerhalb einer bestimmten zeitlichen Frist

¹ Die eigenen Berechnungen basieren auf Unterlagen des Statistischen Bundesamtes. Vgl. *Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch 1997 (1991) für das Ausland*. Wiesbaden 1997 (1991), S. 336 (290); *OECD (Hrsg.): Main Economic Indicators. Historical Statistics 1964-1983*. Paris/Frankreich 1984, S. 349

(**Deutschland** und **Österreich**) oder generell immer erfasst (**Frankreich**). Im Betriebsvermögen werden Veräußerungsgewinne grundsätzlich in allen untersuchten Staaten besteuert.

- Grundbesitz, der zum Betriebsvermögen gehört, unterliegt u.U. in **Deutschland** der Gewerbesteuer und in **Frankreich** der *taxe professionnelle*. Auf privaten Grundbesitz werden diese Steuern nicht erhoben.
- Eine private Vermögensteuer wird ausschließlich in **Frankreich**, sofern die Freibeträge überschritten, erhoben. Auf betrieblichen Grundbesitz wird in keinem betrachteten Staat eine Vermögensteuer erhoben.
- Die Abschreibungsmethode und die Abschreibungssätze sind auch von der Zuordnungsentscheidung „Betriebs- vs. Privatvermögen“ abhängig. Neben den teilweise abweichenden Abschreibungssätzen besteht der wesentliche Unterschied bei privatem Grundbesitz in **Frankreich** darin, dass die Abschreibung nicht von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bemessen, sondern als bestimmter Prozentsatz der Mieteinnahmen ermittelt wird und somit von der jeweiligen Mietrendite abhängt. In den Niederlanden kann privater Grundbesitz ab 2001 im Rahmen der Box III-Einkünfte nicht mehr abgeschrieben werden.

Sofern der Grundbesitz im Betriebsvermögen gehalten wird, ist bei der Darstellung zwischen natürlichen und juristischen Personen differenziert worden. Es ergaben sich folgende wesentlichen Unterschiede:

- Die Steuersätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer weichen teilweise wesentlich voneinander ab. In allen betrachteten Staaten folgt die Körperschaftsteuer einem linearen und die Einkommensteuer einem progressiven Tarif.
- Die Steuerbelastung hängt bei der Alternative „juristische Person“ zusätzlich davon ab, ob das entsprechende Jahresergebnis an die bzw. den Anteilseigner aus-

geschüttet wird. Es konnte gezeigt werden, dass nur in einem Land ein Anrechnungssystem zur Vermeidung einer Doppelbelastung der Gewinne auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (**Frankreich**) besteht. **Österreich** vermindert eine vollständige Doppelbelastung auf Gesellschafterebene durch Gewährung des sog. Halbsatzverfahrens bzw. des Verfahrens der Endbesteuerung. In den **Niederlanden** tritt eine Doppelbelastung ein, da die Dividenden beim Anteilseigner dem normalen Einkommensteuertarif unterliegen. In **Deutschland** wird eine Doppelbelastung weitgehend durch die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens vermieden.

Bei der quantitativen Analyse ist es aus diesen Gründen zweckmäßig, die folgenden **drei Grundtypen** im Rahmen des Steuerbelastungsvergleichs zu betrachten:

- ⇒ Grundbesitz im Privatvermögen (Grundtyp 1)
- ⇒ Grundbesitz im Betriebsvermögen natürlicher Personen (Grundtyp 2)
- ⇒ Grundbesitz im Betriebsvermögen juristischer Personen (Grundtyp 3)

Im Ergebnis ist es über den reinen Steuerrechtsnormenvergleich hinaus möglich, exakte Aussagen über die unterschiedlichen Steuerwirkungen für diese Grundtypen zu gewinnen. Dies ist eine Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.¹

2. Aufbau und Ablauf der modellmäßigen Berechnungen

a.) *Rahmendaten der Berechnungen (Eingabemodul)*

Zur Gewährleistung der leichteren Nachvollziehbarkeit der Berechnungen werden im folgenden die den modellmäßigen Berechnungen für die drei Grundtypen zugrunde gelegten Eingabedaten für die untersuchten Staaten nochmals im Überblick dargestellt.

¹ Vgl. z.B. *Rose (1973)*, S. 19.

Tabelle 14:

Eingabedaten der drei Grundtypen

Land Eingabedaten	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
Preisindex der Lebenshaltung (in %)	2,6	2,2	2,1	2,6
Preisindex für Bauwerke (in %)	4,0	2,5	3,3	3,9
Preisindex für Mieten (in %)	2,5	4,8	2,5	2,6
Zinssatz (in %)	6,9	8,0	7,0	7,0
Mietrendite (in %)	8,0	8,0	8,0	8,0
Fremdkapitalquote (in %)	60,0	60,0	60,0	60,0
Steuerwerte in % der Verkehrswerte	29,7	91,1	96,1	30,9
Ausschüttungsquote (in %)	100,0	100,0	100,0	100,0
Erhaltungsaufwand in % der Mieteinnahmen	4,0	4,0	4,0	4,0
Verwaltungsaufwand in % der Mieteinnahmen	2,0	2,0	2,0	2,0
Versicherungsaufwand in % der Mieteinnahmen	2,0	2,0	2,0	2,0
Sonstiger Aufwand in % der Mieteinnahmen	22,0	22,0	22,0	22,0
Anschaffungskosten bebautes Wohngrundstück 1 (in €)	150.000	150.000	150.000	150.000
Anschaffungskosten bebautes Wohngrundstück 2 (in €)	300.000	300.000	300.000	300.000
Anschaffungskosten bebautes Geschäftsgrundstück (in €)	600.000	600.000	600.000	600.000

Die Mietnebenkosten werden somit als bestimmter Prozentsatz der Mieteinnahmen angenommen, der im Ausgangsfall insgesamt 30% beträgt. Es wird eine vollständige Überwälzbarkeit der folgenden Kosten auf die Mieter unterstellt:

- Mietnebenkosten (30% der Mieteinnahmen)
- Grundsteuer
- Umsatzsteuer.¹

¹ Diese Annahme ist für Österreich von Bedeutung, da dort die Mieten bei Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, der Umsatzsteuer (10%) unterliegen. Vgl. § 6 Ziff. 16 S. 2 1. Alt. öUStG.

b.) Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben (Berechnungsmodul)

Die Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben ist für die Bestimmung des zu versteuernden Einkommens sowie für die Ermittlung und Fortschreibung des Liquiditätssaldos von Bedeutung.

Zentrales Element für die Bestimmung der Einnahmen und Ausgaben ist die Mietrendite des Grundbesitzes. Die Mietrendite wird in Periode 1 mit 8% der Anschaffungskosten des Grundbesitzes vor Grunderwerbsteuer angenommen. Die Anschaffungskosten der beiden bebauten Wohngrundstücke und des Geschäftsgrundstücks betragen insgesamt € 1.050.000. Unter Berücksichtigung der Mietrendite ergeben sich in Periode 1 somit Mieteinnahmen vor Umlagen in Höhe von € 84.000. Diese Vorgehensweise ist in allen betrachteten Staaten identisch. Insbesondere wird die Grunderwerbsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Mietrendite aufgenommen, da sich daraus abweichende Mietrenditen aufgrund unterschiedlicher Grunderwerbsteuerbelastungen ergeben würden.

In den Folgeperioden wird diese Mietrendite, sofern der Grundbesitz nicht veräußert wird (Ende der Periode 6), anhand der jeweiligen länderspezifischen Preisindizes für Mieten fortgeschrieben. Zum Zeitpunkt des Veräußerungsfalls werden die Bemessungsgrundlagen entsprechend angepasst.

Die Mietnebenkosten ergeben sich in jeder Periode als bestimmter Prozentsatz der Mieteinnahmen, der 30% beträgt. Durch die Koppelung der Mietnebenkosten an die Mieteinnahmen wird der allgemeinen Preisentwicklung Rechnung getragen. Im Ergebnis steigen die Mietnebenkosten entsprechend dem Preisindex für Mieten. Die Mietnebenkosten führen damit in gleicher Höhe zu Umlagen auf die Mieter und zu sonstigen Einnahmen beim Vermieter.

Die Grundsteuer ergibt sich aufgrund der jeweiligen länderspezifischen steuerrechtlichen Vorschriften. Der Zinsaufwand wird anhand des jeweiligen Darlehensstands und des länderspezifischen Zinssatzes ermittelt.¹

Da alle Mietnebenkosten mit Ausnahme des Zinsaufwands in gleicher Höhe zu Umlagen führen, ergibt sich das zu versteuernde Einkommen als Saldo der Mieteinnahmen, der Abschreibungen und der Zinsen. Eine **Ausnahme** stellt privater Grundbesitz in **Frankreich** dar, da ein Teil der Mietnebenkosten nur als Pauschale bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden kann.

c.) Ermittlung und Fortschreibung des Finanzierungsbedarfs sowie des Zinsaufwands (Berechnungsmodul)

Es wurde eine Fremdkapitalquote von 60% angenommen. Damit werden die Anschaffungen zu Beginn der Simulation (Periode 1) in diesem Verhältnis fremdfinanziert.² Insoweit beläuft sich der Darlehensstand zu Beginn der Simulation auf 60% der Anschaffungskosten (€ 1.050.000), d.h. auf € 630.000. Durch die angenommene Tilgungsdauer von 20 Jahren ergibt sich eine Tilgungsrate von jährlich € 31.500, sofern keine Neuaufnahmen und vorzeitigen Tilgungen erfolgen. Bei der Ermittlung des Zinsaufwands für die Darlehen wird eine ratierliche monatliche Tilgung unterstellt, so dass sich die durchschnittliche Kapitalbindung als arithmetisches Mittel des Anfangs- und Endbestands ergibt. Auf diese Bemessungsgrundlage wird der jeweils länderspezifische Zinssatz angewendet. Da die sich ergebenden Zinsen vollständig „betrieblich“ veranlasst sind,³ werden sie bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Zinsaufwand berücksichtigt.

Aufgrund der jährlichen Tilgung des Darlehens ergibt sich in den Folgeperioden ein sinkender Zinsaufwand, sofern keine kurzfristigen Neuaufnahmen erforderlich sind. Eine Sondertilgung wird annahmegemäß in allen Staaten in Periode 6 vorgenommen,

¹ Vgl. auch S. 264.

² Vgl. ab S. 255.

³ Vgl. die nachfolgenden Ausführungen ab S. 277.

da der Veräußerungserlös aus dem Verkauf des bebauten Wohngrundstücks 1 zur Tilgung des korrespondierenden Darlehens verwendet wird.¹

Es ist nicht ausgeschlossen, dass aufgrund negativer Liquiditätssalden neue Darlehen aufgenommen werden müssen. Deshalb wird zur Überbrückung kurzfristiger Liquiditätsengpässe ein Kontokorrent fortgeschrieben. Sofern der Liquiditätssaldo aus „betrieblichen“ Gründen negativ ist, erfolgt eine entsprechende Inanspruchnahme des Kontokorrent.² Der Kontokorrent wird aus Vereinfachungsgründen mit denselben Zinssätzen wie das Darlehen verzinst. Der Zinsaufwand wird anhand des durchschnittlichen Schuldenstands ermittelt. Sofern spätere Liquiditätssalden eine Tilgung des Kontokorrents zulassen, wird dieser entsprechend verringert.

d.) Ermittlung und Fortschreibung des Liquiditätssaldos (Berechnungsmodul)

Den modellmäßigen Berechnungen liegt als Zielkonzeption das Endvermögen zugrunde.³ Die Gesamtsteuerbelastung wird durch den Vergleich des Endvermögens vor Steuern und des Endvermögens nach Steuern ermittelt. Da bei der Ermittlung des Endvermögens die Vermögensposten „Wohngrundstücke“ und „Geschäftsgrundstücke“ nach normierenden länderübergreifenden Verfahren ermittelt werden, unterscheidet sich das Endvermögen vor und nach Steuern somit ausschließlich im Liquiditätssaldo. Insofern kommt der Ermittlung und Fortschreibung des Liquiditätssaldos im Berechnungsmodul eine entscheidende Bedeutung für die weitere Untersuchung zu.

Zu Beginn der Simulation in Periode 1 ist der Anfangsbestand annahmegemäß gleich Null. Der Erwerb der bebauten Wohngrundstücke 1 und 2 sowie des bebauten Geschäftsgrundstücks mit Anschaffungskosten von insgesamt € 1.050.000,00 wird im Ausgangsfall aufgrund der angenommenen Finanzierungsstruktur zu 40% eigen- und

¹ Vgl. Modell- und Rechnungsprämisse 6, S. 252.

² Vgl. die nachfolgenden Ausführungen ab S. 277.

³ Vgl. nachfolgend ab S. 283.

zu 60% fremdfinanziert.¹ Die zufließenden Mittel führen somit nicht zu einer Erhöhung des Liquiditätssaldos, sondern zum Erwerb der entsprechenden Immobilien.

Der Anfangsbestand wird um die zahlungswirksamen Einnahmen und Ausgaben erhöht bzw. vermindert, so dass sich im Ergebnis der Endbestand der Periode 1 und der jeweiligen Folgeperioden ergibt. Der wesentliche Zufluss in jeder Periode ergibt sich aus den nach den länderspezifischen Vorschriften ermittelten inländischen Mieteinkünften. Da bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach den jeweiligen länderspezifischen steuerrechtlichen Vorschriften die Abschreibungen als Aufwand berücksichtigt wurden, sind diese, da sie keine zahlungswirksamen Vorgänge darstellen, bei der Ermittlung des Liquiditätssaldos den inländischen Mieteinkünften hinzuzurechnen. Als weiterer Zufluss ergeben sich die nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Zinseinkünfte. Wesentliche Abflüsse sind der etwaige private Zinsaufwand, die entsprechenden Tilgungsraten des Darlehens und des Kontokorrentes sowie die jeweiligen zahlungswirksamen Steuerarten. Die Grundsteuer ist regelmäßig nicht gesondert bei der Ermittlung des Liquiditätssaldos zu betrachten, da sie als Objektsteuer bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unabhängig von ihrer Umlagefähigkeit auf die Mieter, die mit 100% angenommen wurde, als Ausgabe abgezogen werden kann. Eine etwaige Umsatzsteuer ist bei der Ermittlung des Liquiditätssaldos auch in dem Fall nicht zu berücksichtigen, in dem die Umsatzsteuer nicht vollständig auf die Mieter überwält werden kann. Sofern nur ein bestimmter Mietzins für die entsprechenden Immobilienobjekte erzielt und die Umsatzsteuer teilweise oder vollständig nicht an die Mieter weitergegeben werden kann, handelt es sich bei dem den Mietern in Rechnung gestellten Betrag um einen Bruttobetrag. Aus diesem Bruttobetrag ist die jeweilige Umsatzsteuer des entsprechenden Staates zu ermitteln und nur der Nettobetrag als inländische Mieteinnahme bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen. Im Ergebnis führt die teilweise oder vollständige Nicht-Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer auf die Mieter zu einer entsprechenden Minderung der Mietrendite und ist somit bereits implizit im Liquiditätssaldo enthalten, da lediglich der Nettobetrag als inländische Mieteinnahme zufließt.

¹ Vgl. ab S. 255.

Bei der Ermittlung der jeweiligen Endvermögen in den betrachteten Perioden bestehen aufgrund der angenommenen sofortigen endfälligen Zahlungswirksamkeit der Steuern sowie der Tilgung der Darlehen und Kontokorrente außer den bebauten Grundstücken und dem Liquiditätssaldo keine weiteren Vermögensgegenstände.¹

Für die Ermittlung der Zinsaufwendungen und –erträge sind folgende Überlegungen angestellt und folgende Annahmen getroffen worden:

1. Ergibt sich ein negativer Liquiditätssaldo, ist zu untersuchen, ob dieser Saldo teilweise aus steuerlich nicht zu berücksichtigendem privaten Zinsaufwand oder aus Personensteuern (Einkommen-, Körperschaftsteuern oder privater Vermögensteuer) besteht. Diese Unterscheidung ist zwingend zu treffen, da die Berücksichtigung eines negativen Liquiditätssaldos, der teilweise aufgrund von Zahlungen von Personensteuern bzw. privatem Zinsaufwand entsteht, dazu führt, dass private Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt würden, die sich aufgrund der Zahlung der Personensteuern ergeben, obwohl diese bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht abzugsfähig sind. Somit hat eine Differenzierung der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des betrieblich bzw. privat veranlassten Zinsaufwands zu erfolgen.
2. Sofern der Endbestand des Liquiditätssaldos in den Folgejahren teilweise aufgrund der Zahlungen von Personensteuern und von privatem Zinsaufwand aus Vorjahren negativ wird, ist es trotzdem notwendig, diesen negativen Saldo zu verzinsen. Insofern wird im Modell unabhängig von einem betrieblichen Kontokorrent ein privater Kontokorrent ermittelt und fortgeschrieben. Die Erfassung des privaten Zinsaufwands ist erforderlich, um sämtliche liquiditätswirksamen Zahlungen bei den modellmäßigen Berechnungen zu berücksichtigen. Daneben ist die Ermittlung des privaten Zinsaufwands zwingend erforderlich, da er nach der Konzeption der modellmäßigen Berechnungen ausschließlich aufgrund der Steuerwirkungen entsteht.

¹ Vgl. Prämissen 4, 8, 13 auf S. 252, 252, 254.

3. Bei der Berechnung der entsprechenden Zinsbelastungen ist bei allen in der Untersuchung vorgenommenen Berechnungen eine **ratierliche Tilgung** und damit eine durchschnittliche Kapitalbindung in Höhe des arithmetischen Mittels zwischen Anfangs- und Endbestand unterstellt worden. Diese Annahme ist aufgrund der **monatlichen Zahlungen** der Mieteinkünfte, der Mietnebenkosten sowie der Umlagen und der monatlichen Zahlungen der Zinsaufwendungen und –erträge gerechtfertigt.

Da sich der private Anteil des Liquiditätssaldos im wesentlichen unter Vernachlässigung des privaten Zinsaufwands aufgrund von Personensteuerzahlungen ergibt, ist diese Annahme aufgrund der in den untersuchten Staaten **endfälligen Zahlungen** von Steuern zunächst nicht sachgerecht. Es wird jedoch an dieser Annahme festgehalten, da in allen im Rahmen der Untersuchung betrachteten Staaten einkommen- und körperschaftsteuerliche Vorauszahlungen auf Basis der voraussichtlichen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld zumindest vierteljährlich erhoben werden können. Aus diesem Grunde ist bei periodisch anfallenden Besteuerungsvorgängen diese Vereinfachung vertretbar.

Bei aperiodischen Besteuerungsvorgängen wie beispielsweise bei der Veräußerung des bebauten Wohngrundstücks 1 am Ende der Periode 6 ist diese Annahme nicht zutreffend. Um den formelmäßigen Aufwand der modellmäßigen Berechnungen in einem vertretbaren Rahmen zu halten, wird dennoch auch für aperiodische Besteuerungsvorgänge an dieser Annahme festgehalten. Die Berechnungen der Zinswirkungen für die Periode 6 sind damit nicht exakt. Da die Unterschiede nicht wesentlich sind und sich zudem bei allen betrachteten Staaten gleichermaßen auswirken, wird an dieser Vereinfachung festgehalten. Die Ermittlung der effektiven Gesamtsteuerbelastung der untersuchten EU-Mitgliedstaaten und die damit einhergehende Länder-Rangfolge wird dadurch auch nur unwesentlich beeinflusst.

4. Sofern in den Folgeperioden ein positiver Liquiditätssaldo besteht, jedoch noch ein betrieblicher Kontokorrent vorhanden ist, muss der Liquiditätssaldo wieder

in einen betrieblichen und einen privaten Anteil getrennt werden. Diese Vorgehensweise ist erforderlich, um zu bestimmen, ob und in welcher Höhe der betriebliche oder private Kontokorrent getilgt werden kann. Ergibt beispielsweise die Trennung des positiven Liquiditätssaldos in einen betrieblichen und einen privaten Anteil, dass der betriebliche Anteil höher ist als der Gesamt-Liquiditätssaldo, da ein negativer privater Anteil besteht, wird der betriebliche positive Anteil zur Tilgung des betrieblichen Kontokorrentes verwendet. Würde ausschließlich der Gesamt-Liquiditätssaldo als Maßgröße für die Tilgung verwendet, würde diese Vorgehensweise zu einer Vermischung von privaten und betrieblichen Schuldzinsen führen.

5. Ein positiver Liquiditätssaldo sowie ein bereits vollständig zurückgeführter und damit nicht in Anspruch genommener Kontokorrent machen eine Differenzierung zwischen dem betrieblichen und privaten Anteil des Liquiditäts-Endbestandes entbehrlich. Selbst bei einem negativen privat veranlassten Liquiditätssaldo kann ein positiver betrieblicher Liquiditätssaldo vollständig zur Deckung des privaten Anteils genutzt werden und somit zur Rückführung des privaten Kontokorrent führen.
6. In den unter (4) und (5) genannten Fällen wird der betriebliche und private Anteil am Liquiditäts-Endbestand unabhängig voneinander verzinst, so dass sich einerseits Zinsaufwendungen und andererseits Zinserträge ergeben können.

Die zu Beginn der Simulation in Periode 1 nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Grunderwerbsteuer führt in dieser Periode zu einem entsprechenden Mittelabfluss, da die Grunderwerbsteuer als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren war und somit keinen Eingang in die einkommen- und körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung fand.

In Periode 6 ist gesondert nur der Teil des Veräußerungserlöses zu erfassen, der nicht bereits bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt wurde. In **Deutschland** und **Österreich** handelt es sich hierbei um den Buchwert des bebau-

ten Wohngrundstücks 1, da ausschließlich der Teil des Veräußerungsgewinns, der über dem Buchwert des bebauten Grundstücks liegt, bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erfassen ist. In **Frankreich** wird ausschließlich der Teil des Veräußerungserlöses gesondert bei der Ermittlung des Liquiditätssaldos erfasst, der nicht auf allgemeinen Wertsteigerungen beruht. Der Veräußerungserlös ist in den **Niederlanden** vollständig bei der Ermittlung des Liquiditätssaldos zu erfassen, da Grundbesitz im Privatvermögen (Grundtyp 1) nicht steuerbar ist. Die steuerbaren und steuerpflichtigen Anteile des Veräußerungsgewinns werden bereits bei der Ermittlung der inländischen Mieteinkünfte erfasst, so dass eine gesonderte Erfassung nicht notwendig ist.

3. Berechnung der Steuerzahlungen

Im folgenden soll ein kurzer Überblick über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Steuerzahlungen mit dem Ziel gegeben werden, allgemeingültige, d.h. länderübergreifende Berechnungsmethoden „vor die Klammer zu ziehen“ und somit ein prinzipielles Verständnis für die steuerrechtlichen Grundlagen der modellmäßigen Berechnungen zu geben.

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen. Es wird nach den jeweiligen länderspezifischen Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften ermittelt. Sämtliche in den Berechnungen auftretenden Beträge werden in Euro (€) angegeben. Zur Bestimmung der jeweiligen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerzahlungen einschließlich etwaiger Zuschläge ist es erforderlich, das zu versteuernde Einkommen nachrichtlich in der jeweiligen Landeswährung anzugeben. Auf diesen Betrag wird der jeweilige Tarif angewendet und die entsprechende Steuerschuld in Landeswährung ausgegeben. Dieser Betrag wird unmittelbar wieder in Euro (€) zurückgerechnet und den weiteren Berechnungen zugrunde gelegt. Die einzelnen Berechnungsgrundlagen zur Ermittlung der jeweiligen Einnahmen und Ausgaben für das zu versteuernde Einkommen werden bei der Diskussion der Ergebnisse der drei Grundtypen der Untersuchung erläutert.

Sofern der Grundbesitz zum Betriebsvermögen gehört (Grundtyp 2 und 3), ist in **Deutschland** die Gewerbesteuer zu ermitteln. Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteuer ist der nach einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn (§ 7 GewStG). Dieser Gewinn ist um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf Grundbesitz entfällt (§ 9 Nr. 1 GewStG). Dem Gewerbeertrag ist die Hälfte der Dauerschulden hinzuzurechnen. Da annahmegemäß außer der Verwaltung von eigenem Grundbesitz keine weiteren Aktivitäten von der Gesellschaft ausgeübt werden, wird der gesamte Gewerbeertrag von der erweiterten Kürzungsvorschrift für Grundbesitz erfasst, so dass im Ergebnis keine Gewerbesteuer auf die reinen Vermietungseinkünfte anfällt. Gleichwohl ergibt sich jedoch eine Gewerbesteuer auf den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Zinseinkünfte entfällt, da diese Einkünfte **nicht** von der Kürzungsvorschrift erfasst werden.¹ Sollte sich in Deutschland im Rahmen der gewerblichen Einkünfte eine Gewerbesteuerzahlung ergeben, wird diese im Rahmen des § 35 EStG auf die persönliche Einkommensteuer angerechnet. In **Frankreich** wird die *taxe professionnelle* erhoben. Diese Steuer knüpft an ertragsunabhängige Komponenten, d.h. v.a. an den katastermäßigen Reinertrag an und ist daher einer Gewerbekapitalsteuer vergleichbar. Sie weist daneben wesentliche Züge einer Lohnsummensteuer auf.

Eine private Vermögensteuer wird z.Zt. nur noch in **Frankreich** erhoben. Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer ist der Verkehrswert der Vermögensposten am jeweiligen Besteuerungstichtag abzüglich der damit zusammenhängenden Schulden bzw. der Grundbesitzwert. Der Verkehrswert wird ausgehend von den historischen Anschaffungskosten des Immobilienvermögens anhand des länderindividuellen Preisindex für Bauten in den einzelnen Perioden fortgeschrieben. Die entsprechenden Schuldposten können aufgrund des jeweiligen Darlehensstands der entsprechenden Perioden den einzelnen Vermögensposten unmittelbar zugeordnet werden. Zur Berechnung der Vermögensteuerzahlungen werden die Bemessungsgrundlage und die Vermögensteuer selbst in der jeweiligen Landeswährung nachrichtlich dargestellt. Im

¹ Die Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen ist zwar neben der Nutzung und Verwaltung von eigenem Grundbesitz zulässig, aber nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigt. Vgl. *Lenski/Steinberg (Loseblatt)*, § 9 Nr. 1, Tz. 156, 207.

Anschluss erfolgt umgehend die Umrechnung in Euro (€), die den weiteren Berechnungen zugrunde gelegt wird.

Bemessungsgrundlagen der Grundsteuer sind in allen betrachteten Staaten vergangenheitsorientierte Grundstückswerte, die anhand pauschaler oder individueller Koeffizienten an die jeweiligen Verkehrswerte angepasst werden.

In **Deutschland** und **Österreich** werden die der Periode 1 zugrunde gelegten Verhältnisse zwischen Einheitswert und Verkehrswert in den Folgeperioden (Periode 2 bis 10) nicht angepasst, so dass sich außer bei einer Veränderung des Immobilienvermögens in Periode 6 keine unterschiedlichen Grundsteuerzahlungen ergeben. In **Frankreich** wird die Grundsteuer auf Basis des Katastermietwertes ermittelt. Dieser Wert soll anhand sog. Revalorisierungsfaktoren (Neubewertungsfaktoren) an die tatsächliche Wertentwicklung des Grundbesitzes angepasst werden. Da für die Zukunft diese Faktoren nicht vorliegen, wird der Grundbesitz anhand des für Frankreich ermittelten Preisindex für Mieten fortgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer erhöht sich damit sukzessive in den Folgeperioden. In den **Niederlanden** werden die Grundbesitzwerte alle vier Jahre neu ermittelt. Insofern erfolgt bei den modellmäßigen Berechnungen auch alle vier Jahre eine Anpassung dieser Werte anhand des Preisindex für Bauten.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist die Gegenleistung. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist in allen untersuchten Staaten identisch, d.h. € 1.050.000. Auf diese Bemessungsgrundlage werden die jeweiligen Steuertarife angewendet.

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist in allen untersuchten Staaten das Entgelt. Da annahmegemäß keine Optionen zur Umsatzsteuerpflicht ausgeübt werden, erhebt lediglich **Österreich** in allen drei Grundtypen bei Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, eine Umsatzsteuer in Höhe von 10% des Entgelts. In allen anderen betrachteten Staaten fällt keine Umsatzsteuer an.

V. Berechnung der Steuerbelastung

1. Bestimmung des Endvermögens

Zur Quantifizierung der Steuerbelastung in den einzelnen Perioden des zehnjährigen Betrachtungszeitraums werden die Steuerzahlungen mit Hilfe der kasuistischen Veranlagungssimulation errechnet.¹ Die Summe der einzelnen Steuerzahlungen im Betrachtungszeitraum ergibt zwar einen instruktiven Überblick über die absolut gezahlten Steuerbeträge, darüber hinaus können jedoch keine Aussagen über die Vermögenszuwächse in den untersuchten Staaten vor und nach Steuern getroffen werden. Aus diesem Grunde wird neben der Angabe der Summe der einzelnen Steuerzahlungen das Vermögen in den untersuchten Ländern am Ende des Betrachtungszeitraums (Periode 10) ermittelt.²

Das Endvermögen wird als Reinvermögen berechnet, d.h. als Saldo aller Vermögensgegenstände und Schulden zum Ende des Betrachtungszeitraums. Dies sind im einzelnen:

- Bebautes Wohngrundstück 1,
- Bebautes Wohngrundstück 2,
- Bebautes Geschäftsgrundstück,
- Kassenbestand,
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.

Bei der Ermittlung des Reinvermögens sind zwei Methoden denkbar. Zum einen könnte das Reinvermögen aufgrund der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften in den untersuchten Staaten ermittelt werden. Zum anderen könnten länderübergreifende einheitliche Normen aufgestellt werden, anhand derer die Vermögensgegenstände und Schulden in den einzelnen Ländern ermittelt werden könnten. Die Berücksichti-

¹ Vgl. zur Begründung die Ausführungen ab S. 14.

² Vgl. zu diesem Überlegungen bereits *Spengel (1995)*, S. 196-200.

gung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften würde zu falschen Ergebnissen führen, da der Wert des unbeweglichen Vermögens nicht durch diese Vorschriften charakterisiert wird. Vielmehr bestimmt sich der Wert des unbeweglichen Vermögens nach dem Preis, der am Ende des Betrachtungszeitraums für das Wirtschaftsgut erzielt werden kann. Daneben würde die Berücksichtigung der steuerrechtlichen Vorschriften zu einer unterschiedlichen Bewertung desselben Vermögens führen. Insofern sind einheitliche Normen für die Ermittlung des Endvermögens in den untersuchten Staaten aufzustellen.

Die Bewertungsmaßstäbe sind in der folgenden Tabelle 15 dargestellt.¹

Tabelle 15:
Ermittlung des Endvermögens

Position	Bewertungsmaßstab
Bebaute Wohngrundstücke	Fortgeführte Anschaffungskosten
+ Bebautes Geschäftsgrundstück	Fortgeführte Anschaffungskosten
+ Bankguthaben und Kassenbestand	Nennwert
- Bankverbindlichkeiten	Nennwert
= Endvermögen	

Bebaute Grundstücke werden mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet. Zur Ausschaltung der länderspezifischen Bewertungsvorschriften wird angenommen, dass alle Gebäude eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 50 Jahren aufweisen.² Die fortgeführten Anschaffungskosten der bebauten Grundstücke ermitteln sich formal wie folgt:

$$\begin{aligned}
 BW_{\text{Ges}} &= BW_{\text{GuB}} + BW_{\text{Geb}} \\
 &= AK_{\text{Ges}} * \text{GuB}\% + \\
 &= AK_{\text{Ges}} * (1 - \text{GuB}\%) * ((n - T)/n)
 \end{aligned} \tag{3}$$

¹ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 198.

² Diese Annahme wird auch bei *Grotherr (1987)*, S. 144, getroffen.

mit:

AK_{Ges} :	Anschaffungskosten (Gesamt)
BW_{Ges} :	Buchwert/fortgeführte Anschaffungskosten (Gesamt)
BW_{GuB} :	Buchwert/Anschaffungskosten (Grund und Boden)
BW_{Geb} :	Buchwert/fortgeführte Anschaffungskosten (Gebäude)
$\text{GuB}\%$:	Anteil des Grund und Boden an den Anschaffungskosten
n :	Wirtschaftliche Nutzungsdauer ($n = 50$)
T :	Ende des Betrachtungszeitraums ($T = 10$).

Gegen die gewählte Vorgehensweise können Einwände hinsichtlich

- der Definition des Endvermögens als Gegenwartswert zukünftiger Entnahmemöglichkeiten,
- der Abstraktion von länderspezifischen Bewertungsvorschriften,
- der Abstraktion von Wertsteigerungen des unbeweglichen Vermögens,
- der Unvollständigkeit der Abbildung der Gesamtsteuerbelastung und
- der Unmöglichkeit der Ableitung optimaler Strategien und Entscheidungswirkungen

vorgebracht werden.

Aus folgenden Gründen wird dennoch an der gewählten Zielkonzeption festgehalten:

⇒ Ziel des mehrperiodischen Modells ist es, die Steuerbelastung des Grundbesitzes und der Einkünfte aus Grundbesitz in den untersuchten Staaten zu quantifizieren und dadurch eine Länder-Rangfolge bezüglich der Steuerbelastung des Grundbesitzes zu gewinnen. Im Ergebnis soll das Modell Aussagen über die unterschiedliche Höhe der Steuern auf Grundbesitz und die Einkünfte aus Grundbesitz sowie eine Rangfolge der Höhe der Steuerbelastung zwischen den untersuchten Ländern ermöglichen. Dieses Ziel wird durch das Modell erfüllt.

⇒ Da die Gesamtsteuerbelastung in den jeweiligen untersuchten Staaten durch die Gegenüberstellung des Endvermögens vor Steuern und des Endvermögens nach

Steuern ermittelt wird, ist die Einbeziehung von allgemeinen Preissteigerungsraten für den Wert des unbeweglichen Vermögens am Ende des Betrachtungszeitraums nicht unbedingt erforderlich. Da weder bei der Ermittlung des Endvermögens vor Steuern noch des Endvermögens nach Steuern Preissteigerungsraten einbezogen werden, beruht die Differenz somit ausschließlich auf der Steuerbelastung innerhalb des Betrachtungszeitraums. Sofern Preissteigerungsraten bei der normierenden Berechnung des Endvermögens berücksichtigt würden, wirken sich diese im Ergebnis beim unbeweglichen Vermögen nicht aus, da sich die Preissteigerungsraten bei den Endvermögen vor und nach Steuern gegenseitig neutralisieren und die Differenz im Ergebnis nur auf den Steuerwirkungen im Betrachtungszeitraum beruht. Da alle anderen Vermögensgegenstände und Schulden, d.h. der Liquiditätssaldo, mit dem Nennwert angesetzt werden und die entsprechenden Steuerzahlungen unmittelbar den Liquiditätssaldo mindern, beruht der Unterschied zwischen den einzelnen Endvermögen ausschließlich auf der Steuerbelastung im Betrachtungszeitraum. Die Berechnung der Steuerbelastung im Betrachtungszeitraum wird daher vom Modell gewährleistet.

⇒ Durch die Verwendung nicht-steuerlicher Zielgrößen ist insbesondere gewährleistet, dass die jeweiligen Endvermögen nicht durch länderspezifische Bewertungsvorschriften verzerrt werden. Für die Bestimmung der Steuerbelastung führt die Verwendung (ertrag-)steuerlicher Wertansätze zu nicht aussagefähigen Ergebnissen, da die Ertragsteuerbelastung und teilweise die Verkehrsteuerbelastung aus den jeweiligen Einnahmeüberschüssen, die Substanz- und teilweise die Verkehrsteuerbelastung aber aus dem Vermögen aufgebracht werden müssen. Die Gesamtsteuerbelastung entspricht daher der Differenz zwischen dem Vermögenszuwachs in einer „Welt ohne Steuern“ und dem Vermögenszuwachs in einer „Welt mit Steuern“. Die Verwendung ertragsteuerlicher Wertansätze führt insofern zu einer Vermischung steuerlicher und außersteuerlicher Wirkungen bei der Berechnung der entsprechenden Endvermögen, so dass der ausschüttbare Betrag nicht exakt ermittelt wird.¹ Ferner ist aus Sicht eines Investors der reale Vermögenszuwachs vor und nach Steuern entscheidungsrelevant und nicht die nach

¹ Vgl. Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, ZfB 1964, S. 641-651, S. 645-649.

steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Werte.¹ Aus diesem Grunde sind die durch das Modell ermittelten Werte nicht falsch.

⇒ Durch die Abstraktion von länderspezifischen Bewertungsvorschriften werden zukünftige Steuerbelastungen durch die steuerrechtlich bedingte Unter- oder Überbewertung des Endvermögens nicht vollständig abgebildet.² Zukünftige Veräußerungen von unbeweglichem Vermögen führen daher je nach den länderspezifischen Bewertungsvorschriften zu Steuermehrbelastungen oder –minderbelastungen im Vergleich zu den jeweils anderen Ländern, welche die Aussagen über die Steuerbelastung des Grundbesitzes und der Einkünfte aus Grundbesitz in den untersuchten Staaten modifizieren und unter Umständen auch vollständig ändern können. Dieser Kritik sind jedoch erstens alle Steuerbelastungsrechnungen ausgesetzt, da die Aussagen derartiger Modelle in hohem Maße von den Modell- und Rechnungsprämissen des Modellentwicklers abhängen.³ Zweitens wird im Modell eine Unternehmung betrachtet, die eine begrenzte Dauer hat.⁴ Insofern sind die steuerlichen Folgen aus der Beendigung des unternehmerischen Engagements nicht grundsätzlich zwingend zu betrachten.⁵ Drittens werden innerhalb des Modells drei Erwerbsvorgänge und ein Veräußerungsvorgang betrachtet, so dass grundsätzlich Aussagen über aperiodische Besteuerungsfolgen möglich sind.

2. Ermittlung der effektiven Steuerbelastung

Am Ende des Betrachtungszeitraums wird die effektive Steuerbelastung des Grundbesitzes in den einzelnen Ländern ermittelt. Zu diesem Zweck wird neben den Steuerberechnungen in den vier untersuchten Staaten das jeweilige Endvermögen in einer „Welt ohne Steuern“ nach den gleichen normierenden Grundsätzen berechnet. Aufgrund der unterstellten sofortigen Zahlungswirksamkeit der Steuern am Ende der jeweils betrachteten Periode unterscheiden sich die Länder-Endvermögen vor und nach

¹ Vgl. *Kruschwitz, Lutz*: Investitionsrechnung. 8., neu bearb. Aufl., München u.a. 2000, S. 14.

² Vgl. *Spengel (1995)*, S. 197.

³ Vgl. grundlegend zur Untersuchungsmethode ab S. 14.

⁴ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 200.

⁵ Auch wenn eine Liquidation in der Periode 10 unterstellt würde, wären die zu treffenden Annahmen weder willkür-, noch fehlerfrei. Vgl. z.B. *Kruschwitz (2000)*, S. 14-15.

Steuern ausschließlich im Liquiditätssaldo. Die Gesamtsteuerbelastung ergibt sich somit formal wie folgt.¹

Tabelle 16:
Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung

Endvermögen vor Steuern am Ende des Betrachtungszeitraums
- Endvermögen nach Steuern am Ende des Betrachtungszeitraums
= Gesamtsteuerbelastung im Betrachtungszeitraum

Zur besseren Veranschaulichung der jeweiligen Steuerbelastung wird ferner die **effektive Gesamtsteuerbelastung** berechnet. Hierzu wird die jeweilige Effektivrendite vor und nach Steuern in dem jeweils untersuchten Land berechnet. Diese Steuerquote errechnet sich formal wie folgt:²

$$S_{eff} = \frac{r - r_s}{r} \quad (4)$$

mit

r : Effektivrendite vor Steuern

r_s : Effektivrendite nach Steuern

Die Effektivrendite berechnet sich nach *Grob* wie folgt:³

$$r_{(s)} = \sqrt[T]{EV_{(s)}(T) / EK(0)} - 1 \quad (5)$$

mit

$r_{(s)}$: Effektivrendite vor Steuern (nach Steuern)

EK: Eigenkapital

$EV_{(s)}$: Endvermögen vor Steuern (nach Steuern)

T: Ende des Betrachtungszeitraums (Periode 10)

¹ Vgl. *Spengel (1995)*, S. 201.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. *Grob, Heinz Lothar*: Das System der VOFI-Rentabilitätskennzahlen bei Investitionsentscheidungen, *ZfB* 1990, S. 179-192, S. 184. Der Begriff „VOFI“ ist ein Akronym für den Begriff „vollständiger Finanzplan“. Vgl. *ebenda*, S. 180. Diese Formel wird auch bei *Spengel (1995)*, S. 202 verwendet.

Die Effektivrendite gibt als geometrisches Mittel die durchschnittliche jährliche Verzinsung des Eigenkapitals im Betrachtungszeitraum an.¹

Sowohl die Gesamtsteuerbelastung als auch die effektive Gesamtsteuerbelastung werden für jedes Land in jeder Periode ermittelt. Durch diese Vorgehensweise ist es möglich, unmittelbar die kritischen Werte und Perioden zu bestimmen, in denen die Rendite der Immobilieninvestition sich ändert. Ferner können diejenigen Ereignisse herausgestellt werden, die die Rangfolge der Steuerbelastung in den untersuchten Staaten ändern.

C. ERGEBNISSE FÜR DIE DATEN DES GRUNDTYP 1

I. Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen

Der Vergleich der Gesamtsteuerbelastungsdifferenzen für die Daten des Grundtyps 1 erfolgt anhand der effektiven Gesamtsteuerbelastung am Ende des Betrachtungszeitraums von zehn Perioden. Ausgehend von den außersteuerlichen und steuerlichen Daten ergibt sich für Deutschland eine Gesamtsteuerbelastung von 31,5%. Die effektiven Gesamtsteuerbelastungen liegen in Frankreich um 1,6 Prozentpunkte (33,1%) und in Österreich um 8,5 Prozentpunkte (40,0%) über der deutschen. Lediglich in den Niederlanden liegt die effektive Gesamtsteuerbelastung mit 26,9% um 4,6 Prozentpunkte unter der deutschen.

Unter Berücksichtigung der durch die Steuerzahlungen bedingten Zinszahlungen im Liquiditätsmodul wird die Gesamtsteuerbelastung am Ende der Simulation durch folgende Steuerarten determiniert.²

¹ Vgl. *Grob (1990)*, S. 182.

² Durch die Rundung der Rendite auf zwei Nachkommastellen kann die Berechnung der effektiven Gesamtsteuerbelastung anhand der hier ausgewiesenen Renditen vor und nach Steuern abweichen. Vgl. im einzelnen die Berechnung im Anhang 1 ab S. 346.

Tabelle 17:

Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 1

	Land	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
	Ergebnisse				
1	Endvermögen vor Steuern	996.744	1.039.448	984.403	995.534
2	Endvermögen nach Steuern	765.185	777.076	788.186	711.190
3	Gesamtsteuerbelastung (1-2)	231.559	262.372	196.217	284.344
4	Rendite vor Steuern in %	9,03	9,49	8,89	9,01
5	Rendite nach Steuern in %	6,18	6,35	6,50	5,41
6	Eff. Gesamtsteuerbelastung in % (4-5):4	31,51	33,09	26,93	40,00
7	Einkommensteuer	185.825	179.174	110.596	237.289
8	Vermögensteuer	0	17.851	0	0
9	Grundsteuer	0	0	0	0
10	Umsatzsteuer	0	0	0	0
11	Grunderwerbsteuer	45.734	65.347	85.621	47.055
12	Gesamtsteuerbelastung (=3)	231.559	262.372	196.217	284.344

Dieses erste Ergebnis zeigt, dass die Gesamtsteuerbelastung in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten von verschiedenen Faktoren bestimmt wird.

Die im Vergleich zu Deutschland höhere **österreichische** Gesamtsteuerbelastung resultiert im wesentlichen aus einer höheren Einkommensteuerbelastung.

In **Frankreich** entsteht die erhöhte Gesamtsteuerbelastung aufgrund der erhobenen Vermögensteuer und der im Vergleich zu Deutschland höheren Grunderwerbsteuer.

In den **Niederlanden** ergibt sich zwar eine geringere Gesamtsteuerbelastung als in Deutschland. Diese zeichnet sich jedoch durch einen sehr hohen Anteil der Grunderwerbsteuer aus.

Im folgenden werden daher die unterschiedlichen Steuerbelastungen und Bemessungsgrundlagen bei den einbezogenen Steuerarten analysiert, um genauere Aussagen über die **Haupteinflussfaktoren der Gesamtsteuerbelastungen des Grundbesitzes** in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten treffen zu können.

II. Vergleich der Einkommensteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

1. Vergleich der Einkommensteuerbelastungen

Am Ende des Betrachtungszeitraums ist die Einkommensteuerbelastung einschließlich der **Sekundärwirkungen**¹ aufgrund der sich durch die Einkommensteuerzahlungen ergebenden Zins- und Zinseszinsseffekte in **Österreich** um 27,7% höher als in Deutschland, welche am Ende der Simulation € 185.825 beträgt. In **Frankreich** und den **Niederlanden** ist die Einkommensteuerbelastung einschließlich der Sekundärwirkungen um 3,6% bzw. 40,5% geringer als die deutsche Einkommensteuerbelastung.

Die im Vergleich zu Deutschland erhöhten Steuerzahlungen resultieren in **Österreich** aus einer bis zu 78,0% höheren einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlagen in **Frankreich** und den **Niederlanden** liegen maximal um 50,2% bzw. 71,9% unter der entsprechenden deutschen Bemessungsgrundlage. Die Unterschiede in den einzelnen Bemessungsgrundlagen resultieren im wesentlichen aus den in den betrachteten Staaten unterschiedlichen Abschreibungsmethoden und –sätzen. Weitere Unterschiede ergeben sich bei Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils des Veräußerungsgewinns in Periode 6 der Simulation.

Aufgrund der angenommenen vollständigen Überwälzbarkeit der Grundsteuerzahlungen auf die Mieter ergeben sich durch die unterschiedlichen Grundsteuerzahlungen in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und damit auf die Höhe der effektiven Einkommensteuerbelastung. In **Frankreich** führt zusätzlich die pauschale Berücksichtigung der Verwaltungs- und Versicherungsaufwendungen bei nicht-buchführenden

¹ Durch den in jedem Jahr ermittelten Liquiditätssaldo ergeben sich Zins- und Zinseszinsseffekte, die maßgeblich durch die Steuerzahlungen beeinflusst werden. Die sich ergebenden Zinsen werden anteilig den einzelnen Steuerarten zugeordnet, so dass die effektive Belastung durch eine Steuerart in den jeweiligen Perioden nicht den Steuerzahlungen entspricht. Dieser Umstand wird als Sekundärwirkung bezeichnet.

Steuerpflichtigen bei dem gewählten Datenkranz zu gegenläufigen Effekten, d.h. zu einer verringerten Bemessungsgrundlage.

2. Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen

a.) Veräußerungsgewinn

Der steuerpflichtige Anteil des Veräußerungsgewinns liegt in **Frankreich** um € 28.036 und in **Österreich** um € 23.728 unter dem deutschen. In den **Niederlanden** sind Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenem Grundbesitz **nicht steuerbar** und liegen damit um den Gesamtbetrag in Höhe von € 66.238 unter der deutschen Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn.

Im Vergleich zu Deutschland ist der **österreichische** Veräußerungsgewinn geringer, da die geltend gemachten Abschreibungsbeträge in Periode 1 bis Periode 6 (€ 9.781) um € 22.822 unter den Beträgen in Deutschland (€ 32.603) liegen. Dies führt zu einem höheren Buchwert des bebauten Wohngrundstücks sowie zu einem geringeren steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. In **Frankreich** ist der Veräußerungsgewinn geringer als in Deutschland, da ab dem dritten Besitzjahr für jedes weitere Besitzjahr vom Veräußerungsgewinn 5% abgezogen werden.¹ Ferner gilt als Veräußerungsgewinn nur der Teil des Veräußerungserlöses, der über die allgemeine Geldentwertung hinausgeht.² Aufgrund der in den letzten zehn Jahren verwendeten durchschnittlichen Geldentwertungskoeffizienten in Höhe von 2,1% ergibt sich im Ergebnis aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und den indexierten Anschaffungskosten ein geringerer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn.³ Da in Frankreich jedoch im Gegensatz zu allen anderen betrachteten Staaten bei privaten Veräußerungserlösen die geltend gemachten Zinsaufwendungen hinzugerechnet werden, ergibt sich ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von € 38.202.

¹ Vgl. die Ausführungen ab S. 146.

² Vgl. ab S. 146.

³ Hierbei handelt es sich um das arithmetische Mittel der amtlich veröffentlichten Geldentwertungskoeffizienten der Jahre 1988 bis 1998. Vgl. S. 147.

In **Deutschland** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Einkommensteuertarif. Der Veräußerungsgewinn unterliegt damit in Periode 6 einem Durchschnittsteuersatz in Höhe von rd. 41,6%, wodurch eine Steuerzahlung auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von € 27.555 ausgelöst wird.

In **Frankreich** unterliegt der Veräußerungsgewinn einem ermäßigten Einkommensteuertarif. Der sich auf ein Fünftel des steuerpflichtigen Anteils des Veräußerungsgewinns ergebende zusätzliche Steuerbetrag in Höhe von € 3.808 wird mit dem Faktor 5 multipliziert, wodurch jedoch bei der vorliegenden Datenkonstellation keine Progressionswirkung entsteht, da der zusätzliche Steuerbetrag auf den Veräußerungsgewinn einem Grenzsteuersatz in Höhe von 50% unterliegt. Bezogen auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 38.202 ergibt sich somit ein Steuersatz in Höhe von 40% bzw. ein Steuerbetrag in Höhe von € 19.041.

In **Österreich** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Einkommensteuertarif. Auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 42.510 wird ein Durchschnittsteuersatz in Höhe von rd. 41% angewendet, so dass sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 17.236 ergibt.

b.) Abschreibungen

In **Deutschland** und **Österreich** werden die Abschreibungen von den historischen Anschaffungskosten der Gebäude vorgenommen. Im Ausgangsfall liegt der österreichische Abschreibungssatz um 0,5 Prozentpunkte (Geschäftsgrundstücke) bzw. 3,5 Prozentpunkte (Wohngrundstücke) unter dem entsprechenden Abschreibungssatz (2% bzw. 5%) in Deutschland. Hieraus ergeben sich Abschreibungsbeträge, die durchschnittlich um 50,5% unter den entsprechenden deutschen liegen.

In **Frankreich** werden bei privaten Wohngrundstücken die Abschreibungen nicht von den historischen Anschaffungskosten berechnet, sondern mit einem bestimmten Prozentsatz auf die Netto-Mieteinnahmen ermittelt. Die Abschreibungssätze für Ge-

schaftsgrundstücke liegen in Frankreich bei 5% der historischen Anschaffungskosten.

Insofern errechnen sich in **Frankreich** Abschreibungsbeträge zwischen € 24.907 zu Beginn der Simulation und € 25.668 in Periode 6 des Betrachtungszeitraums. Aufgrund der gewählten Annahme über die **Mietrendite**, die zu Beginn der Simulation **8% der historischen Anschaffungskosten** beträgt und der Abschreibung in Höhe von 8% der Netto-Mieteinnahmen ergibt sich in Frankreich bei Wohngrundstücken bezogen auf die historischen Anschaffungskosten ein (rechnerischer) Abschreibungssatz in Höhe von 0,64%.¹ Dieser Satz liegt 4,36 Prozentpunkte unter dem deutschen Abschreibungssatz in Höhe von 5%. Die im Vergleich zu Deutschland erhöhten Abschreibungsbeträge resultieren vornehmlich aus dem um 3 Prozentpunkte über dem Abschreibungssatz für Geschäftsgrundstücke (2%) liegenden französischen Abschreibungssatz in Höhe von 5%. Daneben erhöhen sich bei Wohngrundstücken aufgrund der Mietindexierung in Höhe von 4,8% p.a. mittelbar die Abschreibungsbeträge. In Frankreich ergeben sich daher im Durchschnitt um 15,3% höhere Abschreibungsbeträge als in Deutschland.

In den **Niederlanden** können Gebäude bei den Box I-Einkünften ab 2001 nicht mehr abgeschrieben werden.

c.) Sonstige Ausgaben

Der Verwaltungs- und Versicherungsaufwand wird in **Frankreich** mit 6% der Netto-Mieteinnahmen ermittelt. Da im Ausgangsfall der tatsächliche Verwaltungs- und Versicherungsaufwand mit insgesamt 4% der Netto-Mieteinnahmen angenommen wurde, liegt der in Frankreich pauschalierte Wert insoweit mit 2% über den tatsächlich angefallenen Aufwendungen.

¹ Bezogen auf die Anschaffungskosten beträgt der Abschreibungssatz 0,64%, da die Abschreibung mit 8% der Mieteinnahmen abgegolten ist. Die Mietrendite wurde im gesamten Modell mit 8% der Anschaffungskosten angenommen.

In **Deutschland** und **Österreich** werden ausschließlich die tatsächlich angefallenen Aufwendungen berücksichtigt. Die um 2% höheren pauschalierten Aufwendungen führen in diesem Punkt zu einem geringeren zu versteuernden Einkommen im Vergleich zu den anderen untersuchten EU-Mitgliedstaaten.

In den **Niederlanden** können ab 2001 keine Ausgaben mehr bei der Ermittlung der Box I-Einkünfte abgezogen werden, da ein fiktiver Reinertrag aus Grundbesitz besteuert wird.

III. Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

1. Vergleich der Grundsteuerbelastungen

Aufgrund der angenommenen vollständigen Überwälzbarkeit der Grundsteuer auf die Mieter entsteht in der Simulation **keine Grundsteuerbelastung für den Vermieter**. Daher beeinflussen die unterschiedlich hohen Grundsteuerzahlungen in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten die Ermittlung des Endvermögens nach Steuern nicht und führen daher auch nicht zu einer Änderung der Länder-Rangfolge im Hinblick auf die effektiven Grenzsteuersätze. Um jedoch einen vollständigen Vergleich der unterschiedlichen Ermittlungs- und Bewertungsvorschriften für die Grundsteuer und die entsprechenden Steuersätze zu gewährleisten, ist es ungeachtet der vorstehend genannten Auswirkungen der Grundsteuer auf die effektive Gesamtsteuerbelastung notwendig, insbesondere die Auswirkungen der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen der Grundsteuer in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten und die unterschiedlichen Steuersätze auf die Höhe der Grundsteuer**zahlungen** hin zu analysieren.

Am Ende des Betrachtungszeitraums liegt die kumulierte Grundsteuer**zahllast** in **Frankreich** um € 60.693 bzw. 117,8% über der entsprechenden deutschen Grundsteuerzahllast. In **Österreich** liegt die kumulierte Grundsteuerbelastung am Ende der Simulation um 40,5% oder € 20.866 unter der Steuerbelastung in Deutschland (€ 51.460). Obwohl die Bemessungsgrundlage in den **Niederlanden** annähernd

dem Verkehrswert entspricht, liegt die kumulierte Grundsteuerzahlung aufgrund der vergleichsweise geringen Steuersätze in den Niederlanden am Ende der Simulation um 43,9% oder € 22.616 unter der deutschen.

In **Österreich** wird ein Steuersatz in Höhe von 1% bei einem Hebesatz von 500%¹ und in Deutschland ein Steuersatz in Höhe von rd. 1,56% bei einem Hebesatz von 447%² angewendet. Der Tarif in Österreich liegt damit um 0,56 Prozentpunkte unter dem deutschen Grundsteuersatz, wodurch im wesentlichen die geringere Grundsteuerzahlung im Vergleich zu Deutschland entsteht. Der höchste Steuersatz für die Grundsteuer wird in **Frankreich** mit 24,39% angewendet. Aufgrund dieses hohen Steuersatzes, der mit bis zu 9.656% (Niederlande), 2.339% (Österreich) und 1.294% (Deutschland) über den entsprechenden Staaten liegt, wird die vergleichsweise geringe Bemessungsgrundlage vollständig überkompensiert, so dass sich die erhöhten Grundsteuerzahlungen im Vergleich zu den anderen betrachteten Ländern ergeben. Die nah an den Verkehrswerten liegende Bemessungsgrundlage der Grundsteuer in den **Niederlanden** führt aufgrund der vergleichsweise geringen Steuersätze in Höhe von 0,25% bzw. 0,3% zur geringsten Grundsteuerzahlung aller im Modell untersuchten Staaten. Eine Ausnahme bilden lediglich die Periode 9 und 10 der Simulation, in denen aufgrund des in Periode 9 vorhandenen Hauptfeststellungszeitpunktes in den Niederlanden eine um 8,9% (€ 317) höhere Grundsteuerbelastung als in Österreich vorliegt.

2. Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist außer in Frankreich der Substanzwert des Grundbesitzes, der in allen Staaten nach normierenden Verfahren berechnet wird. Lediglich in **Frankreich** wird auf den Substanzwert ein Kapitalisierungsfaktor in Höhe von 8% angewendet, so dass im Ergebnis ein fiktiver Ertragswert als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verwendet wird.

¹ Vgl. § 15 FAG.

² Vgl. *Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.): Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern in 2001 gegenüber 2000*. Heft 393 der Schriftenreihe. Bonn 2001, S. 48.

Die Bemessungsgrundlage von **Österreich** weicht von der deutschen Bemessungsgrundlage um rd. 4% in allen Perioden der Simulation ab, was darauf zurückzuführen ist, dass beide Staaten Einheitswerte als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verwenden. Diese Einheitswerte werden, abgesehen von dem Abgang in der Periode 6, im Betrachtungszeitraum konstant gehalten. Aufgrund der berechneten Relation der Einheitswerte zu den Verkehrswerten in Deutschland (29,7%) und Österreich (30,9%) ergibt sich eine um rd. 4% erhöhte Bemessungsgrundlage in Österreich.

In den **Niederlanden** liegt die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer wegen der Nähe des Bewertungsstichtages zu den realen Wertverhältnissen in den ersten vier Perioden um 215,5% über der deutschen Bemessungsgrundlage. Da im Gegensatz zu Österreich und Deutschland in den Niederlanden die Grundbesitzwerte alle vier Jahre angepasst werden, steigt der Differenzbetrag in der Periode 5 bis 8 auf bis zu 259,2% und erhöht sich im folgenden in Periode 9 und 10 auf 309,1%.

In **Frankreich** liegt die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zu Beginn der Simulation um 87,3% unter der deutschen Bemessungsgrundlage. Diese Differenz wird bis zum Ende der Simulation auf 80,7% abgebaut. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer in Frankreich nicht der Substanzwert, sondern der sog. katastermäßige Reinertrag nach Abzug eines pauschalen Faktors von 50% ist, so dass der Vergleich der Bemessungsgrundlagen nur rein technischer Natur ist und keine weiteren Rückschlüsse auf die Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung zulässt, da der französische Grundsteuersatz erheblich über dem in allen anderen betrachteten Staaten liegt.

IV. Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Bemessungsgrundlagen

Lediglich in **Österreich** wird eine Umsatzsteuer auf Vermietungsumsätze von Wohngrundstücken erhoben. Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer sind die inländischen Mieteinnahmen der bebauten Wohngrundstücke 1 und 2, d.h. € 36.000, zu Beginn der Simulation. Auf diese Mieteinnahmen wird ein Steuersatz in Höhe von

10% angewendet. Für die Höhe der effektiven Gesamtsteuerbelastung ist der Umstand, dass in Österreich auf Vermietungsumsätze von bebauten Wohngrundstücken Umsatzsteuer erhoben wird, aufgrund der im Ausgangsfall unterstellten vollständigen Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer auf die Mieter unerheblich, da sich dadurch das Endvermögen nach Steuern nicht ändert.

V. Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Die Grunderwerbsteuer liegt zu Beginn der Simulation vor Berücksichtigung von Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekten in **Frankreich** um 39,7% und in den **Niederlanden** um 71,4% über der deutschen Steuerbelastung. Die **österreichische** Steuerbelastung entspricht in der Periode 1 der deutschen Steuerbelastung mit € 36.750. Bemessungsgrundlage ist in allen untersuchten Staaten die Gegenleistung, d.h. € 1.050.000, so dass die Unterschiede in den Steuerzahlungen ausschließlich auf den unterschiedlichen Steuersätzen basieren. Der Steuersatz in Frankreich liegt um 1,39 Prozentpunkte über dem entsprechenden deutschen Steuertarif. Der niederländische Steuersatz liegt mit 2,5 Prozentpunkten über dem deutschen Steuersatz. Der österreichische Steuersatz ist mit dem deutschen identisch.

Nach Berücksichtigung der Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekten ergibt sich am Ende des Betrachtungszeitraums eine Grunderwerbsteuerbelastung in **Deutschland** in Höhe von € 46.033. Die entsprechenden Steuerbelastungen in **Frankreich** und in den **Niederlanden** liegen um 42,9% bzw. 87,2% über der entsprechenden deutschen Belastung. In **Österreich** besteht nach Sekundärwirkungen eine um 2,9% höhere Steuerbelastung als in Deutschland. Diese unterschiedlichen **Folgewirkungen** durch die Zins- und Zinseszinsseffekte ergeben sich aufgrund der unterschiedlichen übrigen Steuerbelastungen, die maßgeblich den Liquiditätssaldo und dadurch den Zinsaufwand beeinflussen.

D. ERGEBNISSE FÜR DIE AUSGANGSDATEN DES GRUNDTYP 2

I. Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen

Am Ende des Betrachtungszeitraums von zehn Perioden ergibt sich für Deutschland eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 28,6%. Die effektiven Gesamtsteuerbelastungen liegen in Frankreich um 5,0 Prozentpunkte (33,6%), den Niederlanden um 4,3 Prozentpunkte (32,9%) und in Österreich um 1,6 Prozentpunkte (30,2%) über der deutschen.

Unter Berücksichtigung der durch die Steuerzahlungen bedingten Zinszahlungen im Liquiditätsmodul wird die Gesamtsteuerbelastung am Ende der Simulation durch folgende Steuerarten determiniert.¹

Tabelle 18:
Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 2

	Land	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
Ergebnisse					
1 Endvermögen vor Steuern		998.282	1.039.448	984.403	995.534
2 Endvermögen nach Steuern		785.343	773.284	749.846	773.002
3 Gesamtsteuerbelastung (1-2)		212.939	266.164	234.557	222.532
4 Rendite vor Steuern in %		9,04	9,49	8,89	9,01
5 Rendite nach Steuern in %		6,46	6,29	5,97	6,29
6 Eff. Gesamtsteuerbelastung in % (4-5):4		28,58	33,64	32,88	30,21
7 Einkommensteuer		167.017	145.419	153.943	176.110
8 Gewerbesteuer/taxe professionnelle		0	53.969	0	0
9 Vermögensteuer		0	0	0	0
10 Grundsteuer		0	0	0	0
11 Umsatzsteuer		0	0	0	0
12 Grunderwerbsteuer		45.922	66.776	80.614	46.422
13 Gesamtsteuerbelastung (=3)		212.939	266.164	234.557	222.532

¹ Durch die Rundung der Rendite auf zwei Nachkommastellen kann die Berechnung der effektiven Gesamtsteuerbelastung anhand der hier ausgewiesenen Renditen vor und nach Steuern abweichen. Vgl. in einzelnen die Berechnungen im Anhang 2 ab S. 378.

Abweichend vom Grundtyp 1 liegt die Gesamtsteuerbelastung in allen untersuchten Staaten, d.h. auch in den Niederlanden, über der deutschen.

Verglichen mit dem Grundtyp 1 besteht in **Deutschland** eine geringere Gesamtsteuerbelastung, welche ausschließlich auf den erhöhten Abschreibungssatz für Geschäftsgebäude im Betriebsvermögen (3%) zurückzuführen ist. Die geringfügig höhere Steuerbelastung in **Frankreich** kann im wesentlichen auf die Erhebung der *taxe professionnelle* zurückgeführt werden. Da diese bei der Ermittlung des zu versteuern- den Einkommens abzugsfähig ist, verringert sie gleichzeitig die Einkommensteuerzahlung. Die um 6,0 Prozentpunkte höhere Steuerbelastung in den **Niederlanden** beim Grundtyp 2 resultiert u.a. aus der Erfassung des Veräußerungsgewinns in Periode 6, da in den Niederlanden private Veräußerungsgewinne nicht besteuert werden (Grundtyp 1). Die geringere Steuerbelastung in **Österreich** basiert auf höheren Abschreibungssätzen im Vergleich zum Grundtyp 1.

II. Vergleich der Einkommensteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

1. Vergleich der Einkommensteuerbelastungen

Am Ende des Betrachtungszeitraums liegt die Einkommensteuerbelastung in den **Niederlanden** um 7,8% und in **Frankreich** mit 12,9% unter der entsprechenden deutschen Einkommensteuerbelastung, welche in Periode 10 € 167.017 beträgt. Lediglich in **Österreich** liegt die Einkommensteuerbelastung mit 5,4% über der deutschen.

Die höhere Einkommensteuerbelastung **Österreich** resultiert aus höheren einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen, welche in Österreich mit durchschnittlich 1,0% über der deutschen Bemessungsgrundlage liegen. Ferner liegt der Durchschnittssteuersatz im Betrachtungszeitraum um einen Prozentpunkt über dem in Deutschland (31,2%). In Österreich geht die höhere Bemessungsgrundlage im we-

sentlichen aus Abschreibungsbeträgen hervor, die mit durchschnittlich 11,7% unter den deutschen liegen.

In **Frankreich** liegt die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mit durchschnittlich 10,4% unter der deutschen, was hauptsächlich auf den geringeren steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Periode 6 zurückzuführen ist. Der steuerpflichtige Anteil des Veräußerungsgewinns liegt mit € 32.347 oder 48,8% unter dem deutschen, da die in den Perioden 1 bis 6 geltend gemachten Abschreibungsbeträge geringer als in Deutschland sind.

2. Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen

a.) *Veräußerungsgewinn*

Der steuerpflichtige Anteil des Veräußerungsgewinns liegt in **Frankreich** mit € 32.347 und in **Österreich** mit € 20.468 unter dem deutschen, der in Periode 6 € 66.238 beträgt. In den **Niederlanden** ergibt sich ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von € 41.381, welcher um € 24.857 bzw. 37,5% unter der deutschen Bemessungsgrundlage liegt.

Im Vergleich zu Deutschland ist der österreichische Veräußerungsgewinn geringer, da die in den Perioden 1 bis 6 geltend gemachten Abschreibungen (€ 13.041) um € 19.562 geringer als in Deutschland sind, so dass sich ein höherer Buchwert in **Österreich** ergibt. In Frankreich und den Niederlanden ist der Veräußerungsgewinn aus den gleichen Gründen geringer, da die **französischen** (€ 13.216) bzw. **niederländischen** (€ 13.356) Abschreibungsbeträge um € 19.387 bzw. € 19.247 unter den deutschen liegen.

In **Deutschland** gilt für den Veräußerungsgewinn der normale Einkommensteuertarif. Der Veräußerungsgewinn unterliegt damit in Periode 6 einem Durchschnittsteuersatz in Höhe von rd. 41,2%, wodurch eine Steuerzahlung auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von € 27.290 ausgelöst wird.

In **Frankreich** wird für den Veräußerungsgewinn teilweise ein ermäßigter Einkommensteuertarif angewendet. Der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf wiedergewonnenen Abschreibungen (€ 13.216) beruht, unterliegt jedoch dem normalen Einkommensteuertarif. Unter Anwendung des Durchschnittsteuersatzes in Periode 6 von 33,4% ergibt sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 4.414. Der Teil des Veräußerungsgewinnes, der über die historischen Anschaffungskosten in Höhe von € 157.335 hinausgeht, d.h. € 20.675, wird mit einem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 16% (€ 3.308) besteuert. Bezogen auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 33.891 ergibt sich somit in Summe ein Steuersatz in Höhe von 22,8% bzw. ein Steuerbetrag in Höhe von € 7.722.

In **Österreich** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Einkommensteuertarif. Auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von € 45.770 wird ein Durchschnittsteuersatz in Höhe von 39,7% angewendet, so dass sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 18.171 ergibt.

In den **Niederlanden** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Einkommensteuertarif. Auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 41.381 wird ein Durchschnittsteuersatz von 36,1% angewendet, so dass sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 14.938 ergibt.

b.) Abschreibungen

Beim Grundtyp 2 werden die Abschreibungen in allen betrachteten Staaten ausschließlich von den historischen Anschaffungskosten der Gebäude vorgenommen. Der **österreichische** Abschreibungssatz liegt bei Wohngrundstücken mit 3% unter dem entsprechenden deutschen Abschreibungssatz in Höhe von 5%. Der Abschreibungssatz für Geschäftsgrundstücke liegt in Österreich um einen Prozentpunkt über dem deutschen (3%). Die österreichischen Abschreibungsbeträge liegen durchschnittlich um 11,7% unter den deutschen Abschreibungsbeträgen, was auf den höheren deutschen Abschreibungssatz für Wohngrundstücke zurückzuführen ist.

Die Abschreibungsbeträge in **Frankreich** liegen durchschnittlich um 6,4% über den deutschen Abschreibungsbeträgen. Dies ist im wesentlichen auf die höheren Abschreibungssätze für Geschäftsgrundstücke zurückzuführen, die in Frankreich um 2 Prozentpunkte über den deutschen Abschreibungssätzen liegen (3%).

Die Abschreibungsbeträge in den **Niederlanden** liegen durchschnittlich 43,7% unter den deutschen Abschreibungsbeträgen. Dieser Unterschied resultiert aus dem einheitlichen niederländischen Abschreibungssatz in Höhe von 2%, der mit 3% bzw. 1% unter den entsprechenden deutschen Abschreibungssätzen liegt.

III. Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Das Endvermögen nach Steuern wird durch die unterschiedlich hohen Grundsteuer**zahlungen** nicht beeinflusst, da diese vollständig von den Mietern zu tragen sind. Da die Grundsteuervorschriften auch nicht zwischen Betriebs- und Privatvermögen unterscheiden, stimmen die Einflussfaktoren der Grundsteuer in den untersuchten Staaten vollständig mit dem Grundtyp 1 überein. Daher wird auf diese Ausführungen verwiesen.¹

IV. Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Bemessungsgrundlagen

Für die Höhe der effektiven Gesamtsteuerbelastung ist der Umstand, dass in Österreich auf Vermietungsumsätze von bebauten Wohngrundstücken Umsatzsteuer erhoben wird, aufgrund der im Ausgangsfall unterstellten vollständigen Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer auf die Mieter unerheblich, da sich dadurch das Endvermögen nach Steuern nicht ändert. Bezüglich der Zusammensetzung der Umsatzsteuerzahlungen wird daher auf die Ausführungen zum Grundtyp 1 verwiesen.²

¹ Vgl. ab S. 295.

² Vgl. ab S. 297.

V. Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Die Grunderwerbsteuer liegt zu Beginn der Simulation **vor** Berücksichtigung von Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekten in **Frankreich** um 39,7%, in den **Niederlanden** um 71,4% über der deutschen Steuerbelastung. Die **österreichische** Steuerbelastung entspricht in der Periode 1 der deutschen Steuerbelastung mit € 36.750. Bemessungsgrundlage ist in allen untersuchten Staaten die Gegenleistung, d.h. € 1.050.000, so dass die unterschiedlichen Steuerzahlungen aus unterschiedlichen Steuersätzen resultieren.

Nach Berücksichtigung der Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekten ergibt sich am Ende des Betrachtungszeitraums eine Grunderwerbsteuerbelastung in **Deutschland** in Höhe von € 45.922. Die entsprechenden Steuerbelastungen in **Frankreich** und in den **Niederlanden** liegen um 45,5% bzw. 75,5% über der entsprechenden deutschen Belastung. In **Österreich** ergibt sich nach Sekundärwirkungen eine um 1,1% höhere Steuerbelastung als in Deutschland. Die unterschiedlichen **Folgewirkungen** durch die Zins- und Zinseszinsseffekte resultieren aus den unterschiedlichen übrigen Steuerbelastungen, die maßgeblich den Liquiditätssaldo und dadurch den Zinsaufwand beeinflussen.

E. ERGEBNISSE FÜR DIE AUSGANGSDATEN DES GRUNTYP 3

I. Vergleich der effektiven Gesamtsteuerbelastungen

Ausgehend von den außersteuerlichen und steuerlichen Daten ergibt sich für Deutschland eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 29,1% am Ende des Betrachtungszeitraums. Die effektiven Gesamtsteuerbelastungen liegen in Frankreich um 8,1 Prozentpunkte (37,2%), in den Niederlanden um 26,3 Prozentpunkte (55,4%) und in Österreich um 8,4 Prozentpunkte (37,5%) über der deutschen.

Unter Berücksichtigung der durch die Steuerzahlungen bedingten Zinszahlungen im Liquiditätsmodul wird die Gesamtsteuerbelastung am Ende der Simulation durch folgende Steuerarten determiniert.¹

Tabelle 19:
Wesentliche Ergebnisse der Berechnungen beim Grundtyp 3

	Land	Deutschland	Frankreich	Niederlande	Österreich
	Ergebnisse				
1	Endvermögen vor Steuern	998.282	1.039.448	984.403	995.534
2	Endvermögen nach Steuern	781.861	748.904	619.424	726.415
3	Gesamtsteuerbelastung (1-2)	216.421	290.299	364.979	269.119
4	Rendite vor Steuern in %	9,04	9,49	8,89	9,01
5	Rendite nach Steuern in %	6,41	5,96	3,96	5,63
6	Eff. Gesamtsteuerbelastung in % (4-5):4	29,10	37,20	55,44	37,52
7	Einkommen- und Körperschaftsteuer	169.579	170.703	282.110	222.691
		0	0	0	0
8	Gewerbsteuer/taxe professionnelle	577	53.456	0	0
9	Vermögensteuer	0	0	0	0
10	Grundsteuer	0	0	0	0
11	Umsatzsteuer	46.265	66.140	82.869	46.428
12	Grunderwerbsteuer				
13	Gesamtsteuerbelastung (=3)	216.421	290.299	364.979	269.119

Die im Vergleich zu Deutschland erhöhte **österreichische** Gesamtsteuerbelastung resultiert im wesentlichen aus einer höheren Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung. In **Frankreich** entsteht die erhöhte Gesamtsteuerbelastung aufgrund der im Vergleich zu Deutschland erhöhten Grunderwerbsteuer und der Erhebung der *taxe professionnelle*. In den **Niederlanden** ergibt sich eine auffällig höhere Gesamtsteuerbelastung als in Deutschland. Im wesentlichen ist die Gesamtsteuerbelastung von dem in den Niederlanden angewendeten klassischen Körperschaftsteuersystem geprägt. Dabei kommt es zu einer Doppelbelastung der Dividenden auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene. Diese doppelte Belastung wird in **Deutschland** durch Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens teilweise vermieden.²

Verglichen mit dem Grundtyp 2 bleibt die Gesamtsteuerbelastung in **Deutschland** im wesentlichen gleich. Der einzige Unterschied besteht in der Verzinsung der be-

¹ Durch die Rundung der Rendite auf zwei Nachkommastellen kann die Berechnung der effektiven Gesamtsteuerbelastung anhand der hier ausgewiesenen Renditen vor und nach Steuern abweichen. Vgl. im einzelnen die Berechnungen im Anhang 3 ab S. 414.

² Vgl. § 3 Nr. 40 EStG.

trieblichen und privaten Zahlungssalden. Die teilweise wesentlich höheren Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastungen in **Frankreich**, den **Niederlanden** und **Österreich** resultieren einerseits aus den jeweils angewendeten Körperschaftsteuersystemen, die die Körperschaftsteuer entweder gar nicht (**Niederlande**) oder nur teilweise (**Frankreich** und **Österreich**) auf die Einkommensteuer anrechnen.¹ Andererseits ergeben sich die Steuerzahlungen aufgrund höherer Körperschaftsteuersätze.²

II. Vergleich der Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

1. Vergleich der Körper- und Einkommensteuerbelastungen

Am Ende des Betrachtungszeitraums liegt die Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastung in **Österreich** um 31,3% und in den **Niederlanden** um 66,4% über der entsprechenden deutschen Steuerbelastung, welche in Periode 10 in Deutschland € 169.579 beträgt. Auch in **Frankreich** liegt die Steuerbelastung um 0,8% über der deutschen.

Die höheren Steuerbelastungen in **Österreich** und den **Niederlanden** resultieren aus höheren körperschaft- und einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen und höheren Körperschaftsteuertarifen. Die höheren Steuerbelastungen im Vergleich zum Grundtyp 2 ergeben sich aufgrund des in Österreich zur Anwendung kommenden Halbsatzverfahrens und der Quellensteuer mit Abgeltungscharakter in den Niederlanden. Da beide Systeme keine Vollanrechnungssysteme sind, kommt es zu einer Doppelbelastung der Dividenden auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene. Ähnliches gilt für **Frankreich**. In **Deutschland** wird eine doppelte Belastung durch das Halbeinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 EStG weitgehend vermieden.

¹ Eine mittelbare Entlastung ergibt sich bei den modellmäßigen Berechnungen jedoch, da der niederländische Einkommensteuersatz für Dividenden bei wesentlich Beteiligten 25% beträgt. Vgl. *Obluda*, IWB v. 28. Januar 1998, S. 273.

² In Frankreich, den Niederlanden und Österreich betragen die Körperschaftsteuertarife: 35 ⅓%, 35% bzw. 34%.

2. Analyse der wesentlichen Bemessungsgrundlagendifferenzen

a.) Veräußerungsgewinn

Der steuerpflichtige Anteil des Veräußerungsgewinns liegt in **Frankreich** um € 32.347 und in **Österreich** um € 20.468 unter dem deutschen steuerpflichtigen Anteil des Veräußerungsgewinns, der in Periode 6 € 66.238 beträgt. In den **Niederlanden** ergibt sich ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von € 41.381, welcher um € 24.857 bzw. 37,5% unter der deutschen Bemessungsgrundlage liegt. Im Vergleich zu Deutschland ist der österreichische Veräußerungsgewinn geringer, da die in den Perioden 1 bis 6 geltend gemachten Abschreibungen (€ 13.041) um € 19.562 geringer als in Deutschland sind, so dass sich in Österreich ein höherer Buchwert ergibt. In Frankreich und den Niederlanden ist der Veräußerungsgewinn aus den gleichen Gründen geringer, da die französischen (€ 13.216) bzw. niederländischen (€ 13.356) Abschreibungsbeträge um € 19.387 bzw. € 19.247 unter den deutschen liegen.

In **Deutschland** wird der Veräußerungsgewinn mit dem normalen Körperschaftsteuertarif besteuert. Der **halbe** Veräußerungsgewinn unterliegt in Periode 6 aufgrund des deutschen Halbeinkünfteverfahrens einem Durchschnittsteuersatz in Höhe von rd. 37,6% auf Gesellschafts- bzw. Gesellschafterebene, wodurch eine Steuerzahlung auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von rd. € 24.905 ausgelöst wird.

In **Frankreich** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Einkommensteuertarif, da das französische Steuerrecht bei körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften keine Unterscheidung hinsichtlich kurz- und langfristiger Veräußerungsgewinne vornimmt. Auf Gesellschaftsebene unterliegt der Veräußerungsgewinn zunächst einem Steuersatz in Höhe von 35 ⅓%, welcher zu einem Steuerbetrag in Höhe von € 12.427 führt. Auf Gesellschafterebene wird der verbleibende Betrag von € 21.464 zuzüglich des *avoir fiscal* in Höhe von 50% des Ausschüttungsbetrags, d.h. € 10.732,

der Einkommensteuer unterworfen.¹ Auf den Betrag von € 32.196 wird der Durchschnittsteuersatz der Periode 6, d.h. rd. 40,3%, angewendet, wodurch nach Anrechnung des *avoir fiscal* eine Steuer in Höhe von € 2.243 bestehen bleibt. Bezogen auf den Veräußerungsgewinn von € 33.891 ergibt sich somit eine Steuerzahlung in Höhe von € 14.670 oder rd. 43,3%.

In **Österreich** unterliegt der Veräußerungsgewinn dem normalen Körperschaftsteuertarif. Auf den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 45.770 wird ein Steuersatz von 34% angewendet, so dass sich ein Steuerbetrag in Höhe von € 15.562 ergibt. Auf Gesellschafterebene wird der verbleibende Betrag in Höhe von € 30.208 mit der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes der Periode 6, d.h. 19,1% (€ 5.770), erfasst. Insgesamt ergibt sich somit eine Steuerzahlung aufgrund des Veräußerungsgewinns in Höhe von € 21.332 oder 46,6%.

In den **Niederlanden** beträgt die Körperschaftsteuer auf den Veräußerungsgewinn € 14.483. Der auf Gesellschafterebene zufließende Netto-Veräußerungsgewinn in Höhe von € 26.898 unterliegt einer Abgeltungssteuer von 25%,² d.h. € 6.725. Im Ergebnis wird der steuerpflichtige Anteil des Veräußerungsgewinns mit € 21.208 oder 51,3% belastet.

b.) Abschreibungen

Die **österreichischen** Abschreibungsbeträge liegen durchschnittlich um 11,7% unter den deutschen Abschreibungsbeträgen, was auf den erhöhten deutschen Abschreibungssatz für Wohngrundstücke zurückzuführen ist. Der österreichische Abschreibungssatz liegt bei Wohngrundstücken mit 3% unter dem entsprechenden deutschen Abschreibungssatz in Höhe von 5%. Der Abschreibungssatz für Geschäftsgrundstücke beträgt in Österreich 4% und in Deutschland ab 2001 3%.

¹ Vgl. *Obluda*, IWB v. 28. Januar 1998, S. 273.

² Vgl. *ebenda*.

Die Abschreibungsbeträge in **Frankreich** liegen durchschnittlich um 6,4% über den deutschen Abschreibungsbeträgen. Dies ist im wesentlichen auf die höheren Abschreibungssätze für Geschäftsgrundstücke zurückzuführen, die in Frankreich um 2 Prozentpunkte über den deutschen Abschreibungssätzen liegen (3%).

Die Abschreibungsbeträge in den **Niederlanden** liegen durchschnittlich 43,7% unter den deutschen Abschreibungsbeträgen. Dieser Unterschied resultiert aus dem einheitlichen niederländischen Abschreibungssatz in Höhe von 2%, der mit 3% bzw. 1% unter den entsprechenden deutschen Abschreibungssätzen liegt.

III. Vergleich der Grundsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Das Endvermögen nach Steuern wird durch die unterschiedlich hohen Grundsteuer**zahlungen** nicht beeinflusst, da diese vollständig von den Mietern zu tragen sind. Da die Grundsteuervorschriften auch nicht zwischen Betriebs- und Privatvermögen unterscheiden, stimmen die Einflussfaktoren der Grundsteuer in den untersuchten Staaten vollständig mit dem Grundtyp 1 überein. Daher wird auf diese Ausführungen verwiesen.¹

IV. Darstellung der Umsatzsteuerbelastung in Österreich und deren Bemessungsgrundlagen

Für die Höhe der effektiven Gesamtsteuerbelastung ist der Umstand, dass in Österreich auf Vermietungsumsätze von bebauten Wohngrundstücken Umsatzsteuer erhoben wird, aufgrund der angenommenen vollständigen Überwälzbarkeit der Umsatzsteuer auf die Mieter unerheblich. Daher wird auf die Ausführungen zum Grundtyp 1 verwiesen.²

¹ Vgl. ab S. 295.

² Vgl. ab S. 297.

V. Vergleich der Grunderwerbsteuerbelastung und Analyse der Bemessungsgrundlagendifferenzen

Die Grunderwerbsteuer liegt zu Beginn der Simulation vor Berücksichtigung von Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekten in **Frankreich** um 39,7%, in den **Niederlanden** um 71,4% über der deutschen Steuerbelastung. Die **österreichische** Steuerbelastung entspricht in Periode 1 der deutschen Steuerbelastung mit € 36.750.

Nach Berücksichtigung der Sekundärwirkungen aus Zins- und Zinseszinsseffekte ergibt sich am Ende des Betrachtungszeitraums eine Grunderwerbsteuerbelastung in Deutschland in Höhe von € 46.265. Die entsprechenden Steuerbelastungen in **Frankreich** und in den **Niederlanden** liegen um 43,0% bzw. 79,1% über der entsprechenden deutschen Belastung. In **Österreich** ergibt eine um 0,4% höhere Steuerbelastung als in Deutschland. Die unterschiedlichen Folgewirkungen durch die Zins- und Zinseszinsseffekte (Sekundärwirkungen) ergeben sich ausschließlich aufgrund der unterschiedlichen übrigen Steuerbelastungen, die maßgeblich den Liquiditätssaldo und dadurch den Zinsaufwand beeinflussen.

6. TEIL:

REFORMÜBERLEGUNGEN ZUR GRUNDBESITZBESTEUERUNG AUS NORMATIVER UND STEUERRECHTSVERGLEICHENDER SICHT

A. NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN ERTRAG- STEUERN

I. Angleichung der Abschreibungssätze für betrieblichen und privaten Grundbesitz sowie Streichung von Sozialzwecknormen zur Abschrei- bungsverrechnung in den Steuergesetzen

Die Abschreibungen werden bei betrieblichem Grundbesitz in allen untersuchten Staaten von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen, wobei der Abschreibungssatz jedoch teilweise in Abhängigkeit von der Gebäudeart und dem Bauantragszeitpunkt festgelegt ist. In Deutschland gelten ferner unterschiedliche Abschreibungssätze bei Betriebs- und Privatgrundstücken. Diese zuletzt genannte Differenzierung der Abschreibungssätze für **betrieblichen und privaten Grundbesitz** ist aufzuheben, da bereits gezeigt wurde,¹ dass keine wirtschaftlich zu rechtfertigenden Gründe für eine unterschiedliche Abschreibungsdauer in Abhängigkeit von der rein „technisch-bilanziellen“ Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen ersichtlich sind. Da die Nutzungsdauer aber von der **Gebäudeart**, d.h. Wohn- oder Geschäftsgebäude, abhängt,² ist eine Differenzierung der Abschreibungssätze insoweit zulässig.

Auch die in Deutschland getroffene Unterscheidung der Abschreibungsdauer in Abhängigkeit vom **Bauantragszeitpunkt** ist hauptsächlich aus wirtschaftspolitischen Gründen zu erklären.³ Die entsprechende Vorschrift in § 7 Abs. 4 EStG ist zwar

¹ Vgl. ab S. 99.

² Vgl. *Falk (2000)*, S. 833-834 (Werterhaltung).

³ Vgl. z.B. *Clausen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 7 Anm. 463.

keine Steuervergünstigung i.S.v. § 7a EStG. Da sie jedoch eine Lenkungsmaßnahme darstellt, ist sie nicht weiter (als Sozialzwecknorm) im Steuerrecht zu integrieren, sondern besser als offene Subvention zu gewähren, um somit einen Beitrag zu mehr Transparenz im Steuerrecht zu leisten.¹

II. Probleme bei der Erfassung und Verrechnung von Vermietungsverlusten

Die **innerperiodischen** Verlustverrechnungsmöglichkeiten sind in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten teilweise betragsmäßig beschränkt,² teilweise wird hinsichtlich einzelner Einkunftsarten differenziert.³ Der **interperiodische** Verlustabzug ist weiterhin zeitlich begrenzt und teilweise auch von der Einkunftsart abhängig ausgestaltet.⁴ Auch in **Deutschland** besteht ein **unbefriedigender Ist-Zustand**, da die Verlustverrechnungsmöglichkeiten trotz Aufhebung von § 2 Abs. 3 EStG erheblich eingeschränkt ist. Obwohl das Bundesverfassungsgericht hinsichtlich der Mindestbesteuerung entschieden hatte, dass an dieser keine verfassungsrechtlichen Zweifel bestehen,⁵ sind fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeiten dennoch bedenklich.

Grundlegende Bedingung für die Ausgestaltung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten ist die Übereinstimmung mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien.⁶ Das **Leistungsfähigkeitsprinzip** und das **objektive Nettoprinzip** verlangen die Berücksichtigung aller Aufwendungen, die mit der Erzielung der Erwerbseinkünfte im Zusam-

¹ Vgl. z.B. *Seer, Roman*: Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, *StuW* 1995, S. 184-193, S. 192-193.

² Z.B. in Deutschland auf € 51.500 zwischen den einzelnen Einkunftsarten und in Frankreich auf € 10.700 bei den Einkünften aus Grundbesitz. Vgl. im einzelnen ab S. 68 und ab S. 142.

³ Z.B. im Ansatz in Deutschland über § 2 Abs. 3 Satz 3 EStG sowie in Frankreich. Vgl. ab S. 68 und ab S. 142.

⁴ Der Verlustvortrag ist in Frankreich und den Niederlanden ausschließlich bei außerbetrieblichen Einkünften auf fünf bzw. acht Jahre beschränkt. In Österreich können Verluste aus außerbetrieblichen Einkunftsarten nicht vorgetragen werden. Lediglich Deutschland differenziert beim Verlustvortrag nicht zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten. Vgl. im einzelnen ab S. 68, S. 142, S. 188 und S. 218.

⁵ Vgl. Beschluss d. BVerfG v. 9. Mai 2001, XI B 151/00, *DStR* 2001, S. 1109-1112.

⁶ Die Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift führt nicht zu einer Übereinstimmung mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien. Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 62 m.w.N.

menhang stehen.¹ Da es nicht möglich ist, den Totalgewinn bzw. das Totaleinkommen zu besteuern, ist es notwendig, diese Größen zu unterteilen und einer Abschnittsbesteuerung zu unterwerfen.² Nach dem **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit** im Steuerrecht ist es jedoch notwendig, bei stark schwankendem Einkommen einen Ausgleich zwischen einzelnen Veranlagungszeiträumen vorzunehmen.³ Die Verlustverrechnung ist jedoch keine Steuervergünstigung, sondern eine Folge der systemtragenden Besteuerungsprinzipien und des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG in Deutschland.⁴ Als Maßstab für die Ausgestaltung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten dient daher der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juli 1991, welcher aussagt, dass es verfassungsmäßig geboten ist, **mindestens einen einjährigen Verlustrücktrag** und mindestens einen **fünfjährigen Verlustvortrag** zu fordern.⁵

Die unterschiedliche Behandlung von Verlusten in **Abhängigkeit von der Einkunftsart**, die grundsätzlich in Ansätzen bei der Mindestbesteuerung verwirklicht wurde,⁶ ist das Ergebnis einer **analytischen Sichtweise der Einkommensbesteuerung**. Bei dem analytischen System wird die Einkommensteuer in einzelne Teilsteuern (Schedulen) aufgeteilt und auf bestimmte Einkunftsarten erhoben.⁷ Dieser Rückschritt kann aus steuerwissenschaftlichen Gründen aber nicht gerechtfertigt werden, da nicht alle Ausgaben des Steuerpflichtigen zum Abzug zugelassen werden, wodurch das **objektive Nettoprinzip** unzureichend berücksichtigt und somit im Ergebnis das **Leistungsfähigkeitsprinzip** und das **Prinzip der synthetischen Einkommensermittlung** verletzt wird.⁸

¹ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 2, 28.

² Vgl. *Crezelius* (1994), S. 39-40.

³ Vgl. *ebenda*, S. 40, der die interperiodische Verlustverrechnung als Härteausgleich charakterisiert und *Lang, Joachim*: Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Münsteraner Symposion. Bd. II. Köln 1985, S. 67-68, der eine zeitlich und betragsmäßig unbegrenzte Verlustverrechnung favorisiert.

⁴ Vgl. *Tipke* (1993), S. 672.

⁵ Vgl. Beschluss d. BVerfG v. 22. Juli 1991, 1 BvR 313/88, HFR 1992, S. 423-424, S. 423.

⁶ Vgl. *Voos, Christoph*: Aktuelle Tendenzen bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1999, S. 877-883, S. 882 sowie *Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone*: Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, S. 1377-1383, S. 1382.

⁷ Vgl. *Crezelius* (1994), S. 32; *Lang*, in: *Tipke/Lang* (1998), § 9: Einkommensteuer, Rz. 1.

⁸ Vgl. *Voos* (1999), S. 882 und *Herzig/Briesemeister* (1999), S. 1382.

Auch aus der Zielsetzung jeglicher Verlustverrechnungsbeschränkungen lässt sich keine Rechtfertigung ableiten. Nach der Regierungsbegründung z.B. zu § 2 Abs. 3 EStG a.F. sollte durch diese Vorschrift verhindert werden, dass Einkünfte der Besteuerung durch Abschreibungsmodelle entzogen werden, bei denen die Verluste **nicht wirtschaftlich**, sondern nur durch Abschreibungen entstanden sind.¹ Da dieses Ziel durch den vorrangigen § 2b EStG bereits erreicht wird,² ist der Zweck dieser Vorschrift nicht mehr bestimmbar.³ In Deutschland ist daher die betragsmäßige Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 10d EStG n.F. aufzuheben.

III. Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Investitionen in Grundbesitz

1. Abschaffung des Mindeststeuersatzes

Außer in den Niederlanden existiert in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten bei beschränkt Steuerpflichtigen ein **Mindeststeuersatz** für die Einkommensteuer in Höhe von 25% der Einkünfte. In § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG könnte eine Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland gesehen werden. Dies gilt auch für **Steuerpflichtige, die über Grundbesitz verfügen**, da durch die hohen Zinsaufwendungen und die Abschreibungen in den ersten Jahren des unternehmerischen Engagements entweder (Buch-)Verluste entstehen oder sich nur ein geringes zu versteuerndes Einkommen ergibt. Auch ein geringes zu versteuerndes Einkommen wird von § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG erfasst.

In Deutschland könnte diese Vorschrift auf **nationaler Ebene** zunächst gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, da dieser auch den beschränkt Steuerpflichtigen schützt.⁴ Dieser Grundsatz ist dann verletzt, wenn sich für eine Diffe-

¹ Vgl. Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23, S. 1-204, S. 167.

² Vgl. *Hallerbach*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Sonderband zur Steuerreform 1999/2000/2002, § 2, Anm. R 14.

³ So *Raupach, Arndt/Böckstiegel, Martin*: Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, S. 487-503, S. 489.

⁴ Vgl. BVerfG v. 14. Februar 1968, 2 BvR 557/62, BVerfGE 23, S. 98-113, S. 104; BVerfG v. 12. Oktober 1976, 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, S. 1-12, S. 6.

renzierung kein sachlicher Grund finden lässt, so dass die Regelung letztlich willkürlich ist.¹ Sachliche Gründe, die eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten, wären z.B. Praktikabilitätsüberlegungen.²

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Steuerrechtsnorm gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, zieht das Bundesverfassungsgericht in nunmehr ständiger Rechtsprechung das Leistungsfähigkeitsprinzip heran.³ Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll den verfassungsrechtlichen Rahmen für eine sachgerechte Differenzierung bestimmen.⁴ Die Regelung des deutschen Mindeststeuersatzes nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG ist zumindest dann **nicht** sachgerecht, wenn der beschränkt Steuerpflichtige mit seinem Gesamteinkommen (im In- und Ausland) unter dem Grundfreibetrag des § 32a EStG liegt, da dann ein Steuertarif angewendet wird, der verglichen mit dem eines unbeschränkt Steuerpflichtigen zu hoch ist und insofern bei dem beschränkt Steuerpflichtigen eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unterstellt.⁵

Dieser Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige entspricht auch nicht **europarechtlichen Rahmenbedingungen** und damit dem Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit im Internationalen Steuerrecht.⁶ Der EuGH hat in der Rechtssache *Asscher* unter Berufung auf Art. 43 EG-V eine Diskriminierung eines niederländischen Staatsbürgers mit Wohnsitz in Belgien diesbezüglich bestätigt.⁷ Das Urteil des EuGH, welches den Mindeststeuersatz als Verstoß gegen die **Niederlassungsfreiheit** wertete, spricht damit für eine Aufhebung des deutschen Mindeststeuersatzes. Auch das **Finanzgerichts Düsseldorf**, das als erstes deutsches Gericht **ernstliche Zweifel** an der Vereinbarkeit des Mindeststeuersatzes nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG mit dem EU-Recht bestätigt hat, zeigt, dass diese Regelung nicht mehr zu rechtfertigen ist.⁸

¹ Vgl. z.B. BVerfG v. 23. Oktober 1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, S. 14-69, S. 52.

² Vgl. BVerfG v. 15. Juli 1969, 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, S. 321-400, S. 326-327; BVerfG v. 28. Januar 1970, BVerfGE 27, S. 375-399, S. 387.

³ Vgl. die Nachweise bei *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 542.

⁴ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 543.

⁵ Vgl. auch die Anmerkungen von *Gert Saß* (DB 1996, S. 1604-1608, S. 1608) zum *Asscher*-Urteil, der eine sachliche Rechtfertigung für alle Fälle für schwer vorstellbar hält.

⁶ Vgl. die in der Grundlegung der Untersuchung aufgestellten Rahmenbedingungen ab S. 29.

⁷ Vgl. EuGH v. 27. Juni 1996, Rs. C-107/94, IWB v. 24. Juli 1996, Fach 11a: Rechtsprechung, S. 115-124.

⁸ Vgl. Beschluss des FG Düsseldorf v. 12. Oktober 1999, 17 V 4982/99 A(E), EFG 2000, S. 70-72.

De lege ferenda ist daher – auch aus dem Prinzip der **Standortneutralität** der Besteuerung – eine Änderung der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger zu fordern. Hierüber besteht im Schrifttum grundsätzlich Einigkeit.¹ Mit Reformüberlegungen hat sich v.a. *Dautzenberg* beschäftigt.² Obwohl er sich prinzipiell für die sehr weitreichende Forderung ausspricht, das Wohnsitzkriterium aufzugeben, favorisiert er letztlich ein **Optionsmodell**, das es dem Steuerpflichtigen freistellt, ob er als beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden will und führt dafür Praktikabilitätsüberlegungen an.³ Sein Modell sieht vor, dass im Fall der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht der Steuerpflichtige sein Welteinkommen unter Anrechnung ausländischer Steuern im Inland besteuert.⁴ M.E. ist es zweckmäßiger, die inländischen Einkünfte **ohne Progressionsvorbehalt** dem Einkommensteuertarif des § 32a EStG zu unterwerfen, da es ansonsten zu einer **doppelten Progression** im Wohnsitz- und Quellenstaat kommt, was nicht mit dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** vereinbar ist.⁵ Nach dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** könnte jedoch die Erhebung einer 25%-igen **Quellensteuer als Vorauszahlung** auf die Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger erwogen werden, um somit einen Beitrag zur Erhebungssicherheit bei Auslandssachverhalten zu leisten. Die Quellensteuer müsste dann bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen zwingend als Einkommensteuer-Vorauszahlung abgezogen werden.

¹ Vgl. z.B. *Saß* (1996), S. 1608; *Dautzenberg, Norbert*: Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Asscher, DB 1996, S. 2248-2250; *Herzig/Dautzenberg* (1997), S. 13.

² Vgl. *Dautzenberg, Norbert*: Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt. Problembereiche und Perspektiven. Köln 1997.

³ Vgl. *Dautzenberg* (1996), S. 2249-2250.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 2249.

⁵ Das FG Düsseldorf (EFG 2000, S. 72) schließt dies aber nicht aus.

2. Gewährung identischer Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Negative ausländische Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte sind in Deutschland aufgrund § 2a Abs. 1 EStG hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit begrenzt und in Bezug auf aktive Betriebsstättenverluste im Nicht-DBA Fall benachteiligt. Es konnte bereits gezeigt werden, dass die Gesetzesbegründung nicht überzeugt, da die Vorschrift insgesamt einen **zu weiten Anwendungsbereich** hat.¹ Darüber hinaus werden Verluste aus Verlustzuweisungsgesellschaften, die durch die Vorschrift laut Gesetzesbegründung vermieden werden sollen,² *de lege lata* aufgrund des Welteinkommensprinzips **von § 2b EStG erfasst**,³ so dass diese Regelung **insoweit antiquiert** ist. Da nationale Verluste mit der Einschränkung des § 2 Abs. 3 EStG weiterhin verrechenbar sind, führt die geltende Rechtslage zu einer Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte, die mit Art. 43 EG-V nicht vereinbar ist. Die Vorschrift verletzt auch das **Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit**, d.h. den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, und ist daher im Ergebnis zukünftig aufzuheben.

3. Einführung einer Rückfallklausel im DBA/Niederlande

Das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der **Veräußerung von unbeweglichem Vermögen** wird gemäß Art. 20 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 DBA/Niederlande dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Eine Doppelbesteuerung wird in Deutschland oder in den Niederlanden als Wohnsitzstaat durch **Freistellung unter Progressionsvorbehalt** vermieden.⁴ Der Begriff der „Doppelbesteuerung“ umfasst

¹ Vgl. ab S. 105.

² Vgl. z.B. *Krabbe (1983)*, S. 44.

³ Auch *Kaminski* stellt fest, dass die Vorschrift des § 2b EStG für in- und ausländische Verlustzuweisungsgesellschaften gültig ist, zieht daraus aber keine weiterreichenden Konsequenzen hinsichtlich § 2a Abs. 1 EStG. Gleichwohl sieht er aber eine Parallele zwischen den Verlusten des § 2a und § 2b EStG. Vgl. *Kaminski, Bert*, in: Korn, Claus u.a. (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz [Kommentar]*. Bonn, Berlin (Loseblatt), § 2b, Anm. 11, 1. *Hallerbach* sieht ein Gleichordnungsverhältnis von § 2a und § 2b EStG. Vgl. *Hallerbach, Dorothee*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt). Sonderlieferung zur Steuerreform 1999/2000/2002, § 2b, Anm. R 13.

⁴ Vgl. Art. 20 Abs. 2 und Abs. 3 DBA/Niederlande.

jedoch neben der juristischen und der wirtschaftlichen auch die **virtuelle**,¹ d.h. eine abstrakt denkbare **Doppelbesteuerung**.² Da das DBA/Niederlande keine Rückfallklausel enthält, sind grundsätzlich „weiße Einkünfte“, d.h. unbesteuerte Einkünfte möglich. Insbesondere bei **Investitionen** von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen in niederländischen Grundbesitz entstehen „**weiße Einkünfte**“, da die Niederlande Vermögenszuwächse **im Privatvermögen** nicht erfassen und Deutschland als Wohnsitzstaat die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freistellen **muss**,³ selbst wenn die Veräußerung den Tatbestand des § 23 EStG erfüllt. Nach dem **Leistungsfähigkeitsprinzip**, dem **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit** im Steuerrecht sowie dem **Prinzip der administrativen Effizienz** ist damit die Einführung einer Rückfallklausel im deutsch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen zu fordern.⁴

IV. Umgestaltung der Erfassung und Ermittlung von aperiodischen Einkünften (Veräußerungsgewinne)

1. Gleichmäßige Erfassung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne beim Erwerbsvermögen

Einerseits werden betriebliche Veräußerungsgewinne in allen untersuchten Staaten stets erfasst, andererseits werden private Veräußerungsgewinne nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt.⁵ Lediglich Frankreich besteuert grundsätzlich alle privaten Wertsteigerungen aus Grundbesitz.⁶ Diese Unterscheidung kann

¹ Vgl. zu den verschiedenen Formen der Doppelbesteuerung z.B. *Grotherr, Siegfried*: Doppelbesteuerung: Begriff, Arten und Ursachen, in: Becker, Helmut u.a.: DBA-Kommentar. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 8. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Teil 1: Grundlagen, Abschnitt 1: Doppelbesteuerung, S. 1-14, S. 6-8.

² Vgl. z.B. *Strunk*, in: Grotherr/Herfort/Strunk (1998), S. 429.

³ Sog. Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung. Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Loseblatt), OECD-MA, Art. 1, Rz. 11; Art. 23 A, Rz. 46.

⁴ Rückfallklauseln haben u.a. die Aufgabe, eine fiskalisch unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Vgl. *ebenda*, Vor Art. 1 MA, Rz. 4.

⁵ Die Niederlande besteuern private Veräußerungsgewinne nie (vgl. ab S. 191), Deutschland und Österreich nur innerhalb der ersten zehn Jahre nach der Anschaffung (vgl. ab S. 72, 222). Alle Staaten kennen allerdings das Rechtsinstitut „gewerblicher Grundstückshandel“ (vgl. ab S. 74, 147, 191 und 224).

⁶ Vgl. ab S. 145.

als bedeutsamste Konsequenz der in allen Staaten verwirklichten **dualistischen Einkünfteermittlung** erklärt werden.¹ Obwohl diese Vorgehensweise z.B. in Deutschland nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts nicht den dem Gesetzgeber eingeräumten Gestaltungsspielraum überschreitet,² besteht im Schrifttum im wesentlichen Einigkeit, dass diese Differenzierung aus steuersystematischer Sicht nicht tragbar ist, da sie nicht mit dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** und dem Grundsatz der **synthetischen Einkommensermittlung** übereinstimmt.³ Eine unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kann sich insbesondere nicht aus der **ausschließlich für steuerrechtliche Zwecke** vorzunehmenden Zuordnung des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen ergeben.

Ein anderes Ergebnis des Einkünftedualismus ist die Notwendigkeit, dass die private Vermögensverwaltung vom **gewerblichen Grundstückshandel** abgegrenzt werden muss. Eine private Vermögensverwaltung liegt **in allen untersuchten Staaten** im Grundsatz vor, wenn unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird und solange sich die zu beurteilende Tätigkeit als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt.⁴ Ein gewerblicher Grundstückshandel wird hingegen angenommen, wenn der Steuerpflichtige nicht aus der Nutzung, sondern aus der Umschichtung und dem Verkauf des Vermögens Einkünfte erzielt. Da diese Absicht des Steuerpflichtigen als innere Tatsache nicht eindeutig bestimmbar ist, werden andere äußere Merkmale zur Beantwortung dieser Frage herangezogen. Im einzelnen sind dies der Besitzzeitraum, die Anzahl der veräußerten Objekte, die Gewinnhöhe sowie der Beruf des Steuerpflichtigen und dessen Erfahrung. Die Diskussion, ob diese Kriterien sachgerecht und praktikabel sind, um einen gewerblichen Grundstückshandel aus systematischer Sicht zu begründen, was mit

¹ Vgl. zum Dualismus z.B.: *Crezelius (1994)*, S. 33-35.

² Vgl. Beschluss des BVerfG v. 9. Juli 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, S. 302-314.

³ Vgl. z.B. *Neumark (1970)*, S. 136; *Ebnet, Otto*: Die Besteuerung des Wertzuwachses: Ein theoretischer Ansatz im Rahmen der Einkommensbesteuerung. Baden-Baden 1978, S. 212-214; *Kosing, Georg E.*: Die steuerliche Erfassung von Bodenwertsteigerungen als ein Ansatzpunkt für eine Reform der Bodenbesteuerung. Bad Honnef 1978, S. 132-133; *Lang (1985)*, S. 65-67; *Tipke (1993)*, S. 654; *Lang (1993)*, S. 162-163; *Arbeitsgruppe für Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*: Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts, StuW 1996, S. 203-206, S. 204.

⁴ Vgl. im einzelnen die Ausführungen zum gewerblichen Grundstückshandel im jeweiligen Länderteil ab S. 74, 147, 191 und 224.

Schmidt-Liebig zu verneinen ist,¹ soll hier nicht aufgegriffen werden, da durch die **konsequente Erfassung aller Veräußerungsgewinne** auch die Problematik der **Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel entfallen** und ein wesentlicher Beitrag zu mehr Transparenz und Rechtssicherheit (**administrative Effizienz**) im Steuerrecht geleistet würde.

Gegen die Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen wendet *Pöllath* u.a. ein, dass dadurch eine Doppelbelastung des Veräußerungsgewinns² im Erbfall mit der Erbschaftsteuer sowie allgemein eine Doppelbelastung mit der Einkommensteuer eintritt.³

Dass eine Doppelbelastung der stillen Reserven bei der Erbschaftsteuer entsteht, weil diese im Veräußerungsfall zuvor der Einkommensteuer unterlagen, ist zweifelhaft. Da bei der Besteuerung der Erbschaft mit der **Erbschaftsteuer die Leistungsfähigkeit des Erben** und zuvor bei der **Einkommensbesteuerung des Veräußerungsgewinns die des Erblassers** erfasst wurde, ist somit eine Doppelbelastung nicht gegeben.⁴ Ähnliches gilt für die Aussage, dass es sich bei dem Veräußerungsgewinn häufig um den Barwert der zukünftigen Erträge handelt.⁵ Dieser **Barwert** wird jedoch **beim Veräußerer** erfasst, wohingegen die **zukünftigen Erträge beim Erwerber** erfasst werden. Die Forderung nach der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne ist deshalb auch aus diesem Grunde mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. Ferner führt *Pöllath* als Argument gegen eine vollständige Erfassung von privaten Veräußerungsgewinnen an, dass „allein der Umstand, dass der Unterschied (bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung, *d. Verf.*) 75 Jahre bestand, zu denken geben sollte“.⁶

¹ Vgl. *Schmidt-Liebig, Axel*: Abgrenzung zwischen gewerblichen und privaten Grundstücksgeschäften. Bielefeld 1999 mit umfassendem Literatur- und Rechtsprechungsverzeichnis, der davon spricht, dass die Eignung des Begriffs des „Gewerbebetriebs“ in § 15 Abs. 2 EStG für die Annahme eines Grundstückshandels überdehnt (S. 29), nicht entscheidungsrelevant (S. 32), konturenlos (S. 39), ungeeignet (S. 50) und halbherzig (S. 95) ist. Ferner bezeichnet er insbesondere die „3-Objekt-Grenze“ als zweifelhaft (S. 112) und verfassungsrechtlich bedenklich (S. 113).

² Gemeint sind wohl die „stillen Reserven“ (*d. Verf.*).

³ Vgl. *Pöllath, Reinhard*: Steuerreform durch Besteuerung „privater“ Veräußerungsgewinne?, DB 1998, S. 2033-2037, S. 2035-2036, der jedoch auch einräumt, dass dadurch, d.h. durch die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne, ein Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit geleistet wird (S. 2037).

⁴ Gl.A. *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 413.

⁵ Vgl. *Pöllath* (1998), S. 2036.

⁶ *Pöllath* (1998), S. 2033. Syntax geändert (*d. Verf.*).

Dieser Rechtfertigungsversuch „aus dem ehrwürdigen Alter“ der Differenzierung, der in ähnlicher Form auch teilweise für die Vermögensteuer verwendet wurde,¹ ist aber untauglich. Grundlegender Maßstab für die Ausgestaltung des Steuersystems ist die Übereinstimmung mit den Fundamentalprinzipien der Besteuerung.²

Da das geltende Steuerrecht aber gegen das **Leistungsfähigkeitsprinzip**, den **Grundsatz der synthetischen Einkommensermittlung** und die **Allokationsneutralität** der Besteuerung verstößt,³ sind *de lege ferenda* in Deutschland **alle Veräußerungsgewinne** unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen zu erfassen, sofern sie aus Vermögen stammen, das zur Einkünfteerzielung verwendet wird (**Erwerbsvermögen**).⁴

2. Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung bei Veräußerungsgewinnen

Im Privatvermögen sind Veräußerungsgewinne aus Grundbesitz in Deutschland, Frankreich und Österreich nach zehn bzw. 22 Jahren nicht steuerbar oder im Ergebnis steuerfrei. *A priori* fehlen hierfür nachvollziehbare Gründe, da sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gleichermaßen erhöht, ob ein Grundstück nach zwei, zehn oder mehr Jahren im Betriebs- oder Privatvermögen veräußert wird. Daher ist bereits gefordert worden, in Deutschland alle (privaten) Veräußerungsgewinne unabhängig von der Besitzdauer des Grundbesitzes zu erfassen.⁵ Aus diesen Gründen ist es auch geboten, die Veräußerungsgewinne im Betriebs- und Privatvermögen nach denselben Grundsätzen, d.h. als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert einschließlich der Veräußerungskosten, zu ermitteln.

¹ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 772, der diesen Rechtfertigungsversuch als „eindeutig untauglich“ bezeichnet.

² Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang (1998)*, § 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, Rz. 13-18.

³ Vgl. vorstehend ab S. 83.

⁴ Vgl. zu dieser Forderung bereits: *Lang, Joachim*: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln 1988, S. 514-515; *Tipke (1993)*, S. 649-654.

⁵ Vgl. ab S. 307.

Veräußerungsgewinne resultieren einerseits aus **Sachwertänderungen** und andererseits aus **allgemeinen Preissteigerungen** (Inflation), so dass durch die Veräußerung des Wirtschaftsguts die über die Besitzdauer angefallenen stillen Reserven auf einmal aufgedeckt und der Besteuerung unterworfen werden.¹ Insofern ergibt sich die Frage, wie eine **Scheingewinnbesteuerung** vermieden werden kann und somit ein Beitrag zur Einhaltung des **Unternehmenserhaltungsprinzips** geleistet werden kann.

Das Steuerrecht knüpft *de lege lata* an Nominalgrößen an.² Das **Nominalwertprinzip** führt somit jedoch erstens bei einer schleichenden Geldentwertung zu einer Verletzung des Prinzips der Gerechtigkeit und zweitens aufgrund der Besteuerung von Scheingewinnen zu einem Substanzverlust.³ Da das **Leistungsfähigkeitsprinzip** aber das **Realwertprinzip verkörpert**,⁴ sind grundsätzlich nur die Sachwertsteigerungen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu erfassen und die auf reinen Preissteigerungen beruhenden Wertänderungen nicht zu berücksichtigen.⁵

Zur Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung existieren bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung grundsätzlich **zwei Methoden**. Einerseits könnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten indexiert werden. Andererseits ist es möglich, dass ein Teil des Gewinns in Abhängigkeit von der Besitzdauer freigestellt oder eine Tarifiermäßigung gewährt wird.⁶ Obwohl *Grotherr* nachgewiesen hat, dass die letztgenannten Methoden auf der Basis des Nominalwertprinzips im Einzelfall eine Scheingewinnbesteuerung z.T. vermeiden können,⁷ wird im Rahmen dieser Untersuchung die **Indexierung bevorzugt**. Der Scheingewinnanteil hängt bei Grundbesitz nicht zwangsläufig mit der Besitzdauer zusammen, sondern ist ausschließlich von den In-

¹ Vgl. *Kosing* (1978), S. 138; *Grotherr* (1987), S. 63.

² Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 550; *Weber-Grellet*, in: Schmidt (2001), § 5 Anm. 82.

³ Vgl. *Tipke* (2000), S. 512-514.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 512.

⁵ Vgl. *Kosing* (1978), S. 138; *Lang* (1985), S. 66-67. Letztlich kommt der wissenschaftliche Beirat beim BMF auch zu diesem Ergebnis. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung*. Heft 22 der Schriften des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1976, S. 89-92.

⁶ Vgl. *Grotherr* (1987), S. 86-87.

⁷ Vgl. *ebenda*, S. 87; S. 273-274; S. 310-311; S. 327-332.

flationsraten abhängig.¹ Daneben gewährt nur die Indexierung eine umfassende Eliminierung von Scheingewinnen.²

In diesem Zusammenhang wendet Pöllath gegen die Veräußerungsgewinnbesteuerung ein, dass dadurch eine Stichtagsbewertung aller Vermögenswerte notwendig wird und wirft somit die Frage nach der **administrativen Effizienz** der Besteuerung auf.³ Zunächst reduziert sich das Bewertungsproblem bei der hier vorgeschlagenen Lösung auf das **Erwerbsvermögen**. Die Werte des nichtabnutzbaren Vermögens, d.h. des Grund und Bodens, gehen aber grundsätzlich aus der notariellen Urkunde hervor und die Buchwerte der Gebäude können unmittelbar aus der Steuererklärung abgeleitet werden, da es sich gerade um Vermögen handelt, das der Einkünfteerzielung dient. Selbst für den Fall, dass ein bebautes Grundstück angeschafft wird, ergeben sich keine zusätzlichen Probleme verglichen mit der derzeitigen Rechtslage. Sofern ein einheitlicher Kaufpreis für den Grund und Boden sowie das Gebäude vereinbart wurde, sind die Anschaffungskosten bereits für ertragsteuerliche Zwecke, d.h. zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung, im Wege der Schätzung aufzuteilen. Daneben wird gegen eine Indexierung als solche eingewandt, dass diese Vorgehensweise gegen das im Steuerrecht verankerte Nominalwertprinzip verstößt.⁴ Die im Rahmen dieser Untersuchung aufgestellten *de-lege-ferenda*-Aussagen richten sich aber an den Fundamentalprinzipien der Besteuerung aus.⁵ Insbesondere folgt das Leistungsfähigkeitsprinzip dem Realwert als maßgebende Größe.⁶ Werden Scheingewinne aber erfasst, dann wird eine Leistungsfähigkeit beim Steuerpflichtigen erfasst, obwohl diese um den Scheingewinnanteil **nicht** erhöht wurde.⁷ Darüber hinaus bedeutet eine Indexierung **keinen Systembruch**, da auch im Steuerrecht *de lege lata* Elemente vorhanden sind, die eine Scheingewinnbesteuerung vermeiden sollen.⁸

¹ Vgl. auch das Beispiel bei Kosing (1978), S. 141.

² Vgl. Grotherr (1987), S. 296.

³ Vgl. Pöllath (1998), S. 2035-2036.

⁴ Vgl. Lang (1985), S. 66-67.

⁵ Vgl. ab S. 35.

⁶ Vgl. Tipke (2000), S. 512.

⁷ Vgl. Kosing (1978), S. 138.

⁸ Vgl. Ruppe, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 550. Hier ist insbesondere § 6b EStG zu nennen. Vgl. auch Grotherr (1987), S. 413-414.

Die Scheingewinnbesteuerung ist daher zukünftig in Deutschland bei der Ermittlung der betrieblichen wie privaten Veräußerungsgewinne durch die Aufwertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anhand des Preisindex für Bauwerke zu vermeiden. Frankreich beschreitet über die Neubewertung des Grundbesitzes bereits diesen Weg.¹ Aus Gründen der Praktikabilität der Besteuerung sind in Deutschland z.B. die vom Statistischen Bundesamt in Wiesbaden in regelmäßigen Abständen veröffentlichten Indizes zu berücksichtigen. **Alternativ** könnte auch über eine **Reformierung der §§ 6b, 6c EStG** v.a. in Hinblick auf die Mindest-Betriebszugehörigkeit **und die Ausweitung auf die Überschusseinkünfte des § 21 EStG** nachgedacht werden, da diese Regelungen bereits eine große Bedeutung für die Kompensation von Scheingewinnen bei bilanzierenden Gewerbetreibenden haben.²

V. Steuerverfahrenstechnische Überlegungen

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist festzustellen, dass die Erhebungssicherheit anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichsweise gering ist. Als Maßnahme zur Verwirklichung des Grundsatzes der Erziebigkeit der Besteuerung ist somit zu untersuchen, ob andere Verfahren geeigneter sind, diesem Grundsatz zu entsprechen. Um eine erhöhte Erhebungssicherheit für den Staat zu gewährleisten, ist ein **Abzugsverfahren** einzuführen. Abzugsverfahren sind im deutschen, niederländischen und österreichischen Einkommensteuerrecht z.B. für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnsteuerabzug) und für die Einkünfte aus Kapitalvermögen (Kapitalertragsteuerabzug) verwirklicht.³

Die Erhebungssicherheit ist, ähnlich wie bei grenzüberschreitenden französischen Sachverhalten,⁴ dadurch zu erhöhen, dass der Mieter verpflichtet wird, eine Quel-

¹ Vgl. ab S. 145.

² Vgl. *Grotherr* (1987), S. 328-329 (Tabelle 29).

³ Vgl. für Deutschland: §§ 38, 43 EStG; für Österreich: *Domann*, in: Mennel/Förster (Loseblatt), S. 32-33, Rn. 156-157, 161-163 und für die Niederlande: *Müssener*, in: Mennel/Förster (Loseblatt), S. 43-44, Rn. 202, 206.

⁴ Abzugsverfahren sind im französischen Einkommensteuerrecht lediglich für grenzüberschreitende Sachverhalte und teilweise für Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgesehen. Insbesondere ist ein Lohnsteuerabzug nicht bekannt. Vgl. *Tillmanns*, in: Mennel/Förster (Loseblatt), S. 46/4, Rn. 286, S. 47-48, S. 40/2-41.

lensteuer von z.B. 25% des Mietzinses an das Finanzamt abzuführen. Insbesondere würde durch die Einführung eines Abzugsverfahrens bei aus- **und** inländischen Sachverhalten weder eine Ausländer- noch **Inländerdiskriminierung** entstehen.¹

B. NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN SUBSTANZ- STEUERN²

I. Bewertungsvielfalt und Zweifelsfragen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Zwecke der Substanzsteuern

In den untersuchten EU-Mitgliedstaaten konnte zunächst eine Vielzahl an unterschiedlichen Wertbegriffen sowie Bewertungsverfahren und –stichtagen festgestellt werden. Ein **Einheitswert** dient in Deutschland und in Österreich als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. In Frankreich und in den Niederlanden dienen **Katasterwerte** bzw. **Grundstückswerte** als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, die in regelmäßigen Abständen indexiert werden. Bemerkenswert ist, dass lediglich in Frankreich ein **Ertragswert** als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verwendet wird, obwohl die Grundsteuer als Sollertragssteuer ausgestaltet ist und somit die Verwendung eines Ertragswerts in allen untersuchten EU-Mitgliedstaaten gebietet.³ **Verkehrswerte** oder diesen angenäherte Werte werden in Deutschland, Frankreich und den Niederlanden als Bemessungsgrundlage der Erbschaft- und Schenkungsteuer verwendet. Für Zwecke der Vermögensteuer wird in Frankreich im wesentlichen der Verkehrswert angewendet.

Diese Bewertungsvielfalt muss allerdings nicht zwangsläufig fundamentale Besteuerungsprinzipien verletzen, da zu fragen ist, ob die in den einzelnen Ländern angewendeten Bemessungsgrundlagen für Grundbesitz und die entsprechenden Einkünfte ihrer Funktion tatsächlich gerecht werden und ein einziger sachgerechter Wert für

¹ Vgl. zur Inländerdiskriminierung: *Jacobs (1999)*, S. 188-191.

² Im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre werden zu den Substanzsteuern neben der Grundsteuer die Erbschaft- und Schenkungsteuer gezählt. Dieser Systematik wird im weiteren Verlauf der Untersuchung gefolgt. Vgl. *Rose (1997)*, S. 17 und *Schult (1998)*, S. 28.

³ Vgl. *Tipke (1993)*, S. 817.

Grundbesitz nicht existiert.¹ Wesentlich bei der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Substanzsteuern ist auch, welchen Charakter die Steuerart aufweist. Hierbei ist zwischen der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Substanzsteuer und der Grundsteuer als Soll-Ertragsteuer zu unterscheiden.² Unabhängig von den einzelnen Steuerarten ergeben sich jedoch **systematische Mängel** bei der Grundbesitzbewertung.

Erstens ist festzustellen, dass die maßgebenden **Wertverhältnisse des Bewertungsstichtages** teilweise bis zu 38 Jahre vom Besteuerungszeitpunkt zurückliegen.³ Der **Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit der Besteuerung** verlangt zwar nicht, dass ausschließlich der Verkehrswert als Bemessungsgrundlage verwendet wird, sondern lediglich, dass das Vermögen entsprechend seiner Ertragskraft bewertet wird.⁴ Diese Prinzipien gebieten es aber Bemessungsgrundlagen zu verwenden, die die **realen Wertverhältnisse widerspiegeln**, da ansonsten nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfasst wird.⁵

Alle untersuchten Staaten gehen von normierenden Verfahren aus. Eine einfache und praktikable Bewertung von Grundbesitz, wie es ursprünglich durch die jeweiligen Verfahren beabsichtigt war, ist dadurch ausdrücklich nicht erreicht worden und verletzen damit den **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung**.⁶

Zweitens ist mit *Jakob* festzuhalten, dass „Lohn all dieser Mühen Werte sind, die (...) (teilweise) mit den realen Wertverhältnissen nichts mehr zu tun haben“.⁷ Exem-

¹ Vgl. *Hensel* (1986), S. 82-83; *Massanet/Reixach*, in CDFI LXXVIa (1991), S. 90-93, S. 108-111.

² Vgl. *Tipke* (1993), S. 856.

³ Vgl. S. 269. Für die neuen Bundesländer liegen die Werte um bis zu 66 Jahre vom Besteuerungszeitpunkt zurück. Vgl. § 133 BewG.

⁴ Vgl. *Tipke* (1993), S. 856 und zum Gleichbehandlungsgebot im Bewertungsrecht: *Meinke, Jens Peter*: Bewertung als Rechtsproblem, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 7-38, S. 33-36.

⁵ Vgl. z.B. *Mark, Alfons*, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 293-308, S. 293-294, S. 308.

⁶ Vgl. exemplarisch zur Einheitsbewertung in Deutschland: *Uelner*, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 275-291.

⁷ *Jakob* (1993), S. 50. Syntax geändert (d. Verf.).

plarisches zeigt dies auch der Grundbesitzwert in den Niederlanden, der aufgrund seiner Konstruktion nicht vom Verkehrswert abweichen dürfte. Da der Bewertungsstichtag dem Besteuerungszeitpunkt zwei Jahre vorausgeht und der auf diese Weise festgestellte Wert vier Jahre Gültigkeit hat, liegt der Bewertungsstichtag von den realen Wertverhältnissen bis zu sechs Jahre zurück.¹ Die Ergebnisse des modelltheoretischen Teils der Untersuchung zeigten, dass sich unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Baupreisindex von 3,3% ein Grundbesitzwert ergibt, der um bis zu **21,6% unter dem Verkehrswert** liegt.² Ein weiterer Kritikpunkt ist, dass die „mit akribischer Genauigkeit ermittelte(n) Faktoren auf mehr oder weniger willkürlich gegriffene Größen angewendet werden“ bzw. durch pauschale Erhöhungen an die realen Wertverhältnisse angepasst werden.³ In diesem Zusammenhang ist z.B. die 35%-ige bzw. 40%-ige Erhöhung der Einheitswerte in Österreich und Deutschland zu nennen.⁴

Drittens zeichnet sich die **Grundsteuer als Jahressteuer** im Gegensatz zur Erbschaft- und Schenkungsteuer dadurch aus, dass jährlich eine neue Bewertung hinsichtlich des Besteuerungsobjektes „Grundbesitz“ vorgenommen werden muss. Es besteht somit das Problem, für eine Vielzahl von Bewertungseinheiten in jährlich wiederkehrenden Abständen, meistens auf den 1. Januar eines Jahres, eine **zeitnahe Bewertung** durchzuführen, um sich nicht wieder in die Gefahr einer verfassungswidrigen Bewertung oder Privilegierung des Grundbesitzes zu begeben, wie es bei der Einheitsbewertung hinsichtlich der Vermögensteuer der Fall war. Diese jährliche Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Grundsteuer **ist aber in Deutschland nicht durchgeführt worden**, da die letzte Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1964 stattgefunden hat.⁵ Für Zwecke der Erbschaft- oder Schenkungsteuer ist dieses Problem nicht gegeben, da es sich dabei nicht um eine Jahressteuer handelt. Insoweit besteht zwar keine jährliche Bewertungsnotwendigkeit. Das Verfahrensproblem ist aber nicht gelöst, da bei einer Erbschaft oder Schenkung keine durch den Markt bewertete

¹ Vgl. ab S. 200.

² Nach sechs Jahren ergibt sich ein rechnerischer Verkehrswert von 121,6% $[(1+3,3\%)^6]$.

³ Jakob (1993), S. 50. Deklaration geändert (d. Verf.).

⁴ Vgl. § 121a BewG und Abschnitt XII, Art. II Satz 1 AbgÄG 1982.

⁵ Vgl. § 121a BewG.

Gegenleistung vorliegt. Dieser Bereich ist ein **wesentliches Problem** bei der Grundbesitzbesteuerung, das **international** in fast allen Staaten besteht.¹

Insgesamt könnte das Bewertungsproblem bei den Substanzsteuern dadurch beseitigt werden, dass diese Steuerarten abgeschafft werden. Diese Forderung gilt insbesondere für die Grundsteuer, die nicht mit den Fundamentalprinzipien der Besteuerung gerechtfertigt werden kann.² Bei der Entwicklung von *de-lege-ferenda*-Aussagen ist jedoch zu beachten, dass sich diese auch hinsichtlich ihrer praktischen Umsetzbarkeit messen lassen müssen.³ Die Abschaffung dieser Steuerart bedarf daher einer eingehenden Prüfung des Finanzhaushalts des Staates und v.a. der Prüfung, ob durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei anderen Steuerarten diese Einnahmeausfälle kompensiert werden können.⁴ Der Einnahmeausfall der Gemeinden bei der Grundsteuer könnte in Deutschland z.B. durch eine entsprechende Regelung im Finanzausgleichsgesetz kompensiert werden.

Eine jährliche Neufeststellung der Grundbesitzwerte lässt sich, aufgrund der Vielzahl an Bewertungseinheiten, nicht mit dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** vereinbaren. Da Nutzungsänderungen jedoch in allen untersuchten Staaten berücksichtigt werden und zu einer Neufeststellung bzw. Fortschreibung der Grundbesitzwerte führen, wäre es sachgerecht, die übrigen festgestellten Grundbesitzwerte vorübergehend z.B. **anhand der allgemeinen Baupreisentwicklung (Gebäude) bzw. des Preisindex für Lebenshaltung (Grund und Boden) an die realen Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt anzupassen**. Auch die Forderung, dass die Bemessungsgrundlagen für Grundbesitz und das übrige Vermögen nicht wesentlich voneinander abweichen sollen,⁵ wäre damit ausreichend erfüllt. Würde keine Indexierung erfolgen, käme es immer zu einer Unterbewertung des unbeweglichen Vermögens gegenüber anderen Vermögensarten.

¹ Vgl. *OECD (Hrsg.): Taxes on immovable property*. Paris 1983, S. 63-66.

² Vgl. nachfolgend ab S. 332.

³ *Bundesministerium für Finanzen (Hrsg.): Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats des Bundesministerium für Finanzen zur Diskussion über die Steuervereinfachung*. BMF-Dokumentation 27/79. Bonn 1979, S. 9-16.

⁴ Dies kann z.B. durch die Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen oder die Anpassung der substanzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen an die realen Wertverhältnisse geschehen.

⁵ Vgl. *Jakob (1993)*, S. 126.

Den **vierten Problemkreis** stellen die **Bewertungsmethoden** dar. Für die Substanzsteuern bestehen grundsätzlich zwei Verfahren, das Ertragswert- und das Substanzwertverfahren. Aufgrund von Praktikabilitätsüberlegungen wird im Rahmen dieser Untersuchung das Ertragswertverfahren bevorzugt. Beim Substanzwertverfahren müsste jeder wertbildende Faktor einzeln neu ermittelt und bewertet werden, wohingegen sich alle wertbildenden Faktoren bei der Ertragswertmethode in der gezahlten Miete bzw. der Vergleichsmiete widerspiegeln. Bei der Ertragswertmethode können bei Nichtvorliegen einer Miete, z.B. bei Fabrikgebäuden, verschiedene Kategorien und Faktoren aufgestellt werden, so dass für unterschiedliche Gebäudearten, Lage- und Ausstattungsmerkmale verschiedene Werte vorliegen.¹ Es ist möglich, den Kapitalisierungszinssatz gesetzlich fest oder in einer Bandbreite vorzuschreiben. Dieses Vorgehen ist jedoch insofern problematisch, als dieser Satz jährlich im Wege eines Gesetzgebungsverfahrens angepasst werden müsste. Es ist somit vorteilhafter, den Marktkapitalisierungszinssatz bzw. –multiplikator zu verwenden, da dieser die aktuellen Verhältnisse auf dem Grundstücksmarkt widerspiegelt.

II. Verkehrs- und Ertragswerte als Bemessungsgrundlage der Substanzsteuern

1. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Erhebung einer Erbschaftsteuer als sog. Bereicherungssteuer ist mit dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** und dem **Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit** im Steuerrecht vereinbar.² Da die Erbschaft- und Schenkungsteuer das Vermögen besteuert und nicht den Sollertrag des Vermögens, ist diese Steuerart eine Substanzsteuer.³ Daher stellt der Verkehrswert des Erwerbs eine sachgerechte Bemessungsgrundlage dar, da sich die Bereicherung grundsätzlich im Wert des geerbten Vermögens zum Besteuerungszeitpunkt ausdrückt.⁴

¹ Vgl. z.B. *Uelner (1984)*, der diese Vorgehensweise auch für die damals geltende Einheitsbewertung nicht ausgeschlossen hat.

² Vgl. z.B. *Seer (1997)*, S. 284-285.

³ Vgl. *ebenda*, S. 285 m.w.N.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 287.

Die gegenwärtigen deutschen Bewertungsvorschriften bei der Erbschaftsteuer sind insoweit reformbedürftig, da sie erstens zu einer **Ungleichbehandlung** innerhalb der Vermögensart „Grundbesitz“ führen und zweitens in weiten Bereichen Grundbesitz im Vergleich zu anderen Vermögensarten privilegieren, da ersterer tendenziell unterbewertet wird. Auch *Seer* sieht insbesondere in dem Ansatz von Steuerbilanzwerten einen Verstoß gegen das Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation zwischen den einzelnen Vermögensarten.¹ Er rechtfertigt die Verwendung dieser Werte jedoch damit, dass es ansonsten zu einer **Doppelerfassung der stillen Reserven beim Erwerber** kommen würde und kommt letztendlich zu dem Ergebnis, dass alle Betriebsgrundstücke mit den Steuerbilanzwerten angesetzt werden sollten.² Seiner Ansicht nach würde eine Doppelbelastung³ eintreten, wenn z.B. ein Betrieb vererbt und anschließend veräußert würde; die stillen Reserven wären einerseits bei der Erbschaftsteuer aufgrund der Bewertung zu Verkehrswerten und andererseits anschließend durch die Einkommensteuer erfasst.⁴ Dieser Auffassung wird nicht gefolgt, da durch die Erbschaftsteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erblassers und bei der anschließenden Veräußerung diejenige des Erben erfasst wird.⁵

Bei der deutschen Grundbesitzbewertung ist es daher sachgerechter, die Vorschriften in Frankreich oder den Niederlanden als Vorbild zu nehmen. In diesen Staaten wird die Veräußerungsvergleichsmethode verwendet. Durch dieses Verfahren wird die Verwendung zeitnaher und sachgerechter Werte als Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer gewährleistet. Der Schätzwert wird durch die Übernahme von Kaufpreisen ermittelt, die in der nahen Vergangenheit für vergleichbare Objekte erzielt wur-

¹ Vgl. *Seer, Roman*: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: Birk, Dieter (Hrsg.): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Bd. 22 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1999, S. 191-216, S. 198 mit Verweis auf Ruppe, Hans Georg: Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, Bd. 21 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, Köln 1998, S. 29-65.

² Vgl. *ebenda*, S. 198-199, 210, 216.

³ *Seer* verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff „Doppelbesteuerung“. Da es sich jedoch nicht um grenzüberschreitende Sachverhalte handelt, handelt es sich um eine „Doppelbelastung“. Vgl. *Schaumburg* (1998), S. 586-587 m.w.N.

⁴ Vgl. *Seer* in der anschließenden Diskussion zu seinem Referat: *ebenda*, S. 218-219.

⁵ Gl.A. *Heuer*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt, Anm. 413. Vgl. in diesem Zusammenhang auch den Beitrag von *Theissen* in der Diskussion zu dem Referat von *Seer*, der die „doppelte Erfassung der stillen Reserven“ für ein „von den Betriebswirten lange, aber offensichtlich immer noch erfolglos bekämpftes Märchen“ hält. *Ebenda*, S. 220 (Syntax geändert, d. Verf.).

den.¹ Neben der Schätzmethode werden z.B. in Frankreich noch weitere Methoden, insbesondere die retrograde Wertermittlung, die Ertragswertmethode und die kostenorientierten Methoden angewendet, die jedoch lediglich einen unterstützenden bzw. bestätigenden Charakter der Schätzmethode haben.² Gegen eine typisierende Betrachtungsweise, wie sie in Deutschland bei der Grundbesitzbewertung angewendet wird, sind im Grundsatz keine Einwendungen zu erheben, **sofern** dadurch der Wert des Grundbesitzes sachgerecht und zeitnah ermittelt werden kann. Das deutsche Bewertungsverfahren zeigt jedoch Relikte der als verfassungswidrig erklärten Einheitsbewertung und überzeugt weder bei der Anwendung des Vervielfältigers, der Bewertungsabschläge noch bei den **ertragsteuerlichen Ansätzen** im Rahmen der Bewertung von Gebäuden gemäß § 147 Abs. 2 BewG.³

Da das Ertragswertverfahren in Frankreich anders als in Deutschland weniger formalisiert ist, weil insbesondere kein einheitlicher Kapitalisierungszinsfuß angewendet wird, sollen die **französischen Vorschriften als Vorbild** zur Reformierung der Grundbesitzbewertung gelten. Das Verfahren führt zu tragbaren und sachgerechten Ergebnissen, wenn sich die Miete auf das gesamte Grundstück, d.h. den Boden- und Gebäudeanteil erstreckt und die Miete ortsüblich vereinbart wurde.⁴ Das größte Problem besteht jedoch in der Bestimmung des angemessenen Zinsfußes bzw. Multiplikators.⁵ Sofern jedoch der Multiplikator anhand vergleichbarer Objekte der Vergangenheit ermittelt wird, kann ein hinreichend sicherer Wert aus der Kombination der Schätz- und der Ertragswertmethode erreicht werden.

Die Anwendung der in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten ermittelten Grundstückswerte ist auf inländische Grundstücke begrenzt. **Ausländischer Grundbesitz** wird weiterhin mit dem gemeinen Wert, d.h. dem Verkehrswert, bewertet und verletzt damit das **Prinzip der Standortneutralität** der Besteuerung. Bei einer Bewer-

¹ Vgl. Bärtels, IWB v. 24. März 1999, S. 1138-1140.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. Seer (1997), S. 290; Salzmann, Stephan: Ausgewählte Zweifelsfragen bei Anwendung der Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz nach den §§ 138ff. BewG unter Berücksichtigung der neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien, DStR 1999, S. 345-350.

⁴ Vgl. Bärtels, IWB v. 24. März 1999, S. 1139.

⁵ Vgl. *ebenda*.

tung, die wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Bedarfsbewertung ausgelegt ist, können auch Praktikabilitäts Gesichtspunkte, die z.B. bei der Einheitsbewertung angeführt wurden, wenig überzeugen. Daher sind die (typisierenden) **Bewertungsverfahren auf ausländischen Grundbesitz auszuweiten**. Gleichzeitig würde diese Vorgehensweise zu einer höheren **administrativen Effizienz** der Besteuerung beitragen, da Sondervorschriften für die Bewertung von in- und ausländischem Grundbesitz entfallen würden.

2. Grundsteuer

Die Grundsteuer konnte bereits aus steuerwissenschaftlicher Sicht nicht gerechtfertigt werden,¹ so dass konsequenterweise für ihre Abschaffung plädiert werden muss. Diese Steuer stellt jedoch seit jeher eine wesentliche Finanzierungsquelle der Gemeinden dar.² Daher ist die Forderung nach der **kurzfristigen Abschaffung** der Grundsteuer politisch nicht durchsetzbar.³ Insofern sind für eine **Übergangszeit** Verfahren zu suchen, um den Grundbesitz zeitnah und wirtschaftlich effizient bewerten zu können, ohne den Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichheit im Steuerrecht und das Leistungsfähigkeitsprinzip zu verletzen.

In Deutschland, den Niederlanden und Österreich werden Substanzwerte für die Grundsteuer ermittelt. Lediglich in Frankreich dient der katastermäßige Reinertrag, d.h. eine Ertragsgröße, als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Da die Grundsteuer als Sollertragsteuer konzipiert ist und sie somit aus dem Ertrag aufgebracht werden soll, ist die Wahl des **Ertrags als Bemessungsgrundlage** der französischen Grundsteuer grundsätzlich **sachgerecht**.⁴ Unzulänglichkeiten ergeben sich jedoch auch im französischen Recht hinsichtlich der Ausgestaltung und Aktualisie-

¹ Vgl. ab S. 122.

² Vgl. z.B. *Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.): Die große Finanzreform, Gutachten. Heft 80 der Schriftenreihe.* Bonn 1966, S. 56-57, S. 72.

³ Ähnlich: Tipke (1993), S. 788-791, S. 820.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 817.

rung der Katastermietwerte.¹ Die Bewertungsverfahren bewegen sich damit in einem **Spannungsfeld** zwischen zeitnahen Bemessungsgrundlagen einerseits und effizienten sowie praktikablen Bewertungsverfahren andererseits.

De lege ferenda ist im Grundsatz den **französischen Vorschriften** zu folgen. Damit sind Durchschnittserträge, die aus Mietspiegeln abgeleitet werden können, als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zu verwenden. Hinsichtlich der Anpassung der festgestellten Werte an die realen Wertverhältnisse ist es möglich, jährlich die Vergleichsmieten aus den Mietspiegeln zu übernehmen oder diese durch eine gesetzlich normierte **indexierte Anpassung** in einem Zeitraum von z.B. vier Jahren vorzunehmen. Im Anschluss sind jeweils die aktuellen Vergleichsmieten als Basis zu verwenden. Durch letzteres Verfahren werden Geldwertänderungen hinreichend beim Sollertrag berücksichtigt, so dass es zu keiner verfassungsmäßig zu beanstandenden Unterbewertung des Grundbesitzes kommen würde. Gleichzeitig gibt die Bemessungsgrundlage die realen Wertverhältnisse wieder und bestimmt somit auch den Sollertrag hinreichend sicher.

Hingegen berücksichtigt eine ausschließlich pauschale Fortschreibung der Mietwerte zwar die allgemeine Mietentwicklung hinreichend, jedoch nicht in ausreichendem Maße die unterschiedlichen Gebäudearten, den geänderten technischen Fortschritt sowie eventuell geänderte Nutzungsarten der Gebäude. Aus Gründen der Besteuerungstransparenz sind daher anhand eines Vergleichsmietenverfahrens zeitnahe Werte zu ermitteln, um Bewertungsunsicherheiten weitgehend zu vermeiden. Nach dem **Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung** ist es jedoch aufgrund der Fülle an zu bewertenden Einheiten geboten, **nicht eine jährliche Bewertung vorzunehmen**, sofern sich die Nutzungsart des Gebäudes oder andere die Rendite des Grundbesitzes beeinflussende Merkmale nicht ändern, sondern die Werte z.B. innerhalb eines Vierjahres-Zeitraums anhand einer gesetzlich normierten **Indexierung fortzuschreiben**.

¹ Die französischen Basismietwerte für bebaute Grundstücke, die bei der Hauptfeststellung auf den 1. Januar 1970 ermittelt wurden, sind auf den 1. Januar 1978 das einzige Mal auf Gemeindeebene angepasst worden und gelten seit dem 1. Januar 1980. Vgl. Art. 1516, 1518 CGI und *Tillmanns*, IWB v. 27. Dezember 1993, S. 974.

IV. Steuerverfahrenstechnische Überlegungen

Die Anwendung, d.h. die Durchführung der entsprechenden Verfahren zur Wertermittlung, kann der Finanzverwaltung oder dem Steuerpflichtigen bzw. seinen Beratern zugewiesen werden. Daneben ist es möglich, dass sich die Finanzverwaltung oder der Steuerpflichtige unabhängiger Sachverständiger bedient, um die entsprechenden Werte zu ermitteln. Unter Berücksichtigung der vorstehend gemachten Vorschläge zum materiellen Steuerrecht, sind **folgende Änderungen** im formellen Steuerrecht vorzunehmen:

Bei der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** ist vom Steuerpflichtigen bei der jeweiligen Lagegemeinde der Vergleichspreis anzufordern, um diesen in der Steuererklärung als Wert des steuerpflichtigen Erwerbs anzugeben. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige aufgrund des Prinzips der **administrativen Effizienz** der Besteuerung und insbesondere aus Gründen der Erhebungssicherheit zu verpflichten, alle bewertungserheblichen Nachweise wie Baupläne, Grundbuchauszüge und Mieteinnahmen mit der Steuererklärung einzureichen, um somit die Möglichkeit der Nachprüfung seitens der Finanzverwaltung zu erleichtern. Insoweit sind die Steuererhebungskosten und Mitwirkungspflichten auf den Steuerpflichtigen, die Finanzbehörden und Dritte, v.a. Gemeinden und Grundstückssachverständige, verteilt.

Bei der **Grundsteuer** ist dem Steuerpflichtigen ähnlich wie bei der Erbschaftsteuer die Mitwirkungspflicht aufzuerlegen, bei der Gemeinde oder bei Grundstückssachverständigen Vergleichsmieten zu ermitteln, um diese z.B. alle vier Jahre der Finanzbehörde im Rahmen eines Feststellungsverfahrens mitzuteilen. Bis zum nächsten (Haupt-)Feststellungszeitpunkt sind die Mieterträge anhand des Preisindex für Lebenshaltung oder des Preisindex für Mieten fortzuschreiben.

C. NOTWENDIGE GESETZESÄNDERUNGEN BEI DEN VERKEHR- STEUERN

I. Einführung einer Steuerpflicht bei Vermietungsumsätzen zu gewerblichen Zwecken

In Deutschland, in Frankreich, in den Niederlanden und teilweise auch in Österreich werden alle Vermietungsumsätze von der Umsatzsteuer ohne Rücksicht darauf befreit, ob der Grundbesitz zu Wohnzwecken oder gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer vermietet wird. Diese Differenzierungen sind aber weniger auf nationaler, sondern **auf europäischer Ebene zu erklären**, da auch in Art. 13 B lit. b 6. RLEWG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unabhängig davon von der Umsatzsteuer befreit wurde, ob diese zu gewerblichen oder nicht-gewerblichen Zwecken an Unternehmer oder Nicht-Unternehmer verwendet werden.¹

Bei **gewerblichen Vermietungsumsätzen** ist eine generelle Umsatzsteuerpflicht zu fordern,² da es sich bei Grundstücken und Gebäuden um betriebliche Produktionsfaktoren handelt, die zu einer Wertschöpfung im Unternehmen beitragen und daher vom Wesen der Umsatzsteuer erfasst werden.³ Diesen Umstand erkannte der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen **bereits im Jahre 1962**, der die Vorschrift des § 4 Nr. 12 lit. a UStG als zu weit geraten bezeichnet.⁴ Sozialpolitische Gründe, wie z.B. die Steuerbefreiung der Vermietung von Grundbesitz zu nicht-gewerblichen Zwecken,⁵ können nicht auf die gewerbliche Vermietung übertragen

¹ Vgl. Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung des Rechtsverkehrs der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. EG Nr. L 145, S. 1-40; ABl. EG Nr. L 157, S. 23; ABl. EG Nr. L 173, S. 27; ABl. EG Nr. L 242, S. 22-23 sowie ABl. EG Nr. L 262, S. 44.

² Die Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 lit. a UStG) besteht bereits durch § 9 Abs. 1, 2 UStG für die gewerbliche Vermietung an Unternehmer.

³ Vgl. zum Wesen der Umsatzsteuer: *Stadie, Holger*, in: Rau, Günter/Dürrwächter, Erich/Flick, Hans u.a. (Hrsg.): Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Bd. I: Texte, EG-RL, UStG (BinnM), Einf., §§ 1-1c. Köln (Loseblatt), Einf., Rn. 130, 124, 50-91.

⁴ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung* vom 2. Juni 1962, in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973. Tübingen 1974, S. 232-307, S. 261-262.

⁵ Vgl. nachfolgend ab S. 124.

werden.¹ Auch aus der Gesetzesbegründung, die für diese Vorgehensweise Praktikabilitäts Gesichtspunkte anführt, kann keine Rechtfertigung für eine Umsatzsteuerbefreiung abgeleitet werden. Dass die Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, alle privaten Vermieter von gewerblichen Räumen zu erfassen,² kann diese Befreiungsvorschrift nicht stützen,³ da dieser Personenkreis bereits für Ertragsteuerzwecke mit seinen Einnahmen, d.h. dem umsatzsteuerlichen Entgelt, und mit seinen Ausgaben, d.h. seinen Vorumsätzen, erfasst wird.

Die Besteuerung der gewerblichen Mietumsätze widerspricht auch nicht Art. 13 B lit. b 6. RLEWG, welcher zunächst systematisch alle Vermietungsumsätze von der Umsatzsteuer befreit und anschließend eine Steuerpflicht bei bestimmten Umsätzen anordnet. Die hier vorgeschlagene Gesetzesänderung würde zunächst alle Vermietungsumsätze erfassen und als Ausnahme die Vermietung zu Wohnzwecken befreien. Nach Art. 249 Abs. 3 EG-V ist eine Richtlinie hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, jedoch sind die Staaten bezüglich der Form der Umsetzung grundsätzlich frei. Aus diesem Grunde sind beide beschriebenen Wege zulässig. Diesen Umstand hat unlängst auch der EuGH mit Urteil vom 3. Februar 2000 bestätigt.⁴ Es würde auch nicht zu einer Ungleichbehandlung der Vermietung von Grundstücken zu gewerblichen Zwecken gegenüber der gewerblichen Eigennutzung kommen, da die vom Vermieter in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beim Mieter als Vorsteuer abzugsfähig ist und diesen somit nicht belastet.⁵

¹ Gl.A.: *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1974), S. 261, *Tipke* (1993), S. 924.

² Vgl. Gesetzesentwurf der CDU, CSU und FDP: Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes, BT-Drs. IV/1590, S. 1-50, S. 37.

³ So im Ergebnis auch: *Tipke* (1993), S. 924.

⁴ Vgl. EuGH v. 3. Februar 2000, Rs. C-12/98, IStR 2000, S. 118-119.

⁵ Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (1974), S. 261.

II. Einführung einer grunderwerbsteuerlichen Befreiungsvorschrift bei Ausübung der gewährten Optionsmöglichkeit im Umsatzsteuerrecht

Bei der Lieferung von Grundstücken besteht in Deutschland und den Niederlanden unter bestimmten Umständen ein Recht zum Verzicht auf die gewährte Befreiung von der Umsatzsteuer. In Frankreich unterliegt die Lieferung von Grundstücken entweder zwingend der Umsatzsteuer oder den Registersteuern, so dass eine Optionsmöglichkeit nicht gegeben ist.¹ In Österreich ist eine Optionsmöglichkeit für die Lieferung von Grundstücken ausdrücklich nicht vorgesehen.²

In Deutschland existiert zwar eine Optionsmöglichkeit, die somit zur Abzugsfähigkeit der Vorsteuern führt und insoweit eine Wettbewerbsverzerrung vermeidet. Bei Ausübung der Optionsmöglichkeit **fehlt** jedoch insbesondere **eine grunderwerbsteuerliche Befreiungsvorschrift**, was zu einer mehrfachen Belastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer führt. Einerseits wird getrennt voneinander Grunderwerb- und Umsatzsteuer erhoben, andererseits wird durch die Hinzurechnungsvorschrift in den Umsatzsteuerrichtlinien Umsatzsteuer von der Grunderwerbsteuer und umgekehrt erhoben.³ Eine vollständige grunderwerbsteuerliche Befreiungsvorschrift besteht nur in den Niederlanden.⁴

Daher sind die deutschen Vorschriften dahingehend zu reformieren, dass eine grunderwerbsteuerliche Befreiungsvorschrift bei Ausübung der Umsatzsteueroption eingeführt wird. Im Ergebnis zeigt die umsatz- und grunderwerbsteuerliche Behandlung von Grundstückslieferungen, dass die Grunderwerbsteuer zwar als Sonderumsatzsteuer angesehen wird,⁵ da teilweise Befreiungsvorschriften im Umsatzsteuerrecht geschaffen wurden, insgesamt aber die Umsatz- und Grunderwerbsteuer kaum aufeinander abgestimmt sind. Es bedarf deshalb einer Anpassung beider Steuern im Hinblick auf die Vermeidung eines Kumulativeffekts und die Vermeidung des laten-

¹ Vgl. Art. 260-2° CGI.

² Vgl. § 6 Abs. 2 öEStG.

³ Vgl. R 149 Abs. 7 Satz 4 und 5 UStR.

⁴ Vgl. Art. 15 Abs. 1 lit. d WBR.

⁵ Vgl. *Johns (1992)*, S. 135.

ten Doppel- bzw. Mehrfachbelastungsproblems. Ferner ist auch über eine Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuerrecht nachzudenken. Letzteres v.a. vor dem Hintergrund der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie zur Umsatzsteuer, welche auch Grundstücksumsätze in das Umsatzsteuerrecht aufgenommen hat. Diese Möglichkeit wird im folgenden untersucht.

III. Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuergesetz

Die Erhebung einer auf Grundbesitz begrenzten Sonderumsatzsteuer neben einer allgemeinen Umsatzsteuer, die grunderwerbsteuerbare Tatbestände ausdrücklich aus der Steuerpflicht des umsatzsteuerlichen Leistungsbegriffs ausnimmt, führt zwangsläufig zur Frage, ob eine Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuergesetz möglich ist. Wesentliche Voraussetzung für die Umsetzung dieser Forderung ist die steuersystematische Verwandtschaft beider Steuerarten und die Möglichkeit, systembedingte steuertechnische Unterschiede beseitigen zu können.¹

Daneben kann die Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuergesetz auch mit systemtragenden Besteuerungsprinzipien begründet werden. Nach dem Grundsatz der **administrativen Effizienz der Besteuerung** kann die Reduzierung der Einzelsteuergesetze auf ein Mindestmaß gefordert werden.²

Obwohl beide Steuerarten als Einkommensverwendungssteuern charakterisiert wurden, bestehen dennoch materielle Unterschiede hinsichtlich der steuerbaren Tatbestände. In allen untersuchten EU-Mitgliedstaaten unterliegt der Umsatzsteuer ausschließlich die Grundstückslieferung, d.h. das sachenrechtliche Erfüllungsgeschäft.³ Der Grunderwerbsteuer unterliegen neben Grundstückslieferungen auch schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks

¹ Vgl. Baur (1974), S. 10.

² Baur (ebenda, S. 44) spricht sogar von einem steuersystematischen Postulat. Vgl. differenzierter, aber im Ergebnis zustimmend: Tipke (1993), S. 1043-1046.

³ Vgl. Husmann, Eberhard, in: Rau/Dürwächter/Flick u.a. (Hrsg.), § 1, Rn. 108.

begründen.¹ Der **Umsatzbegriff** ist demnach hinsichtlich der steuerbaren Tatbestände **enger gefasst** als die grunderwerbsteuerbaren Entstehungstatbestände.

Die Nichtsteuerbarkeit von schuldrechtlichen Verträgen über Grundstückslieferungen bei der Umsatzsteuer führt jedoch nicht zur Aufgabe der Forderung einer Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuergesetz. Es ist zu beachten, dass die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte lediglich dem sachenrechtlichen Erfüllungsgeschäft vorgelagert und auf die Änderung der Eigentumsverhältnisse im Grundbuch gerichtet sind.² Somit führen entgeltliche Grundstücksgeschäfte letztlich zu einem steuerbaren Vorgang, d.h. zu einem Umsatz im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Schwerwiegender ist jedoch die Forderung nach der Gleichstellung nicht-unternehmerischer, d.h. privater Grundstücksumsätze mit unternehmerischen Umsätzen, was *de lege lata* im Grunderwerbsteuergesetz verwirklicht ist. Diese Gleichstellung ist bereits aus steuersystematischen Überlegungen und auch aus dem **Grundsatz der Allokationseffizienz** der Besteuerung zu fordern, da bei der alleinigen Integration unternehmerischer Grundstücksumsätze in das Umsatzsteuergesetz das Grunderwerbsteuergesetz weiterhin für private Grundstückslieferungen aufrechterhalten werden müsste. Insoweit wäre durch die Teil-Integration kein Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet, so dass das Ziel der Integration *ad absurdum* geführt würde. Nach *Baur* würde mit der Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuerrecht eine materielle Änderung der Rechtslage eintreten.³ Mit der Umsetzung der 6. EG-Richtlinie zur Umsatzsteuer sind Privatpersonen als Fahrzeuglieferer aber bereits seit 1993 gemäß § 2a UStG den Unternehmern insoweit gleichgestellt worden,⁴ so dass mit dieser Forderung **kein grundlegender Systembruch** mehr im Umsatzsteuerrecht *de lege lata* verbunden wäre.

¹ Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 dGrEStG.

² Vgl. *Baur (1974)*, S. 81-82.

³ Vgl. *ebenda*, S. 81.

⁴ Vgl. zur Entstehung und zum Zweck dieser Vorschrift: *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter/Flick u.a. (Hrsg.) § 2a, Rz. 1-5.

Die wesentliche Problematik bei der Besteuerung nicht-unternehmerischer Umsätze besteht in der Erfassung derartiger Vorgänge, da im Privatbereich regelmäßig keine oder nur unzureichende Aufzeichnungen über Umsätze vorliegen und die Einführung von Aufzeichnungs-, d.h. Buchführungspflichten, aufgrund der verhältnismäßig geringen volkswirtschaftlichen und finanzpolitischen Bedeutung der Privatumsätze nicht mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien zu rechtfertigen ist.¹ Die ausschließliche Erfassung unternehmerischer Umsätze beruht damit auf steuertechnischen und nicht auf steuersystematischen Gründen. Dass es davon abweichend jedoch private Umsätze gibt, für die es aufgrund anderer Vorschriften für Besteuerungszwecke ausreichende Aufzeichnungen gibt, wurde bereits vom Gesetzgeber im Umsatzsteuergesetz 1918 erkannt.² Insbesondere liegen in **Deutschland** bei Grundstückslieferungen regelmäßig Nachweise vor, z.B. in Form von notariellen Kaufverträgen, der Auflassungserklärung und der Änderung im Grundbuch. Insoweit sind an Grundstücksumsätzen auf jeden Fall ein Notar und das Grundbuchamt beteiligt, so dass die Kenntnisnahme und Überprüfbarkeit der Grundstücksumsätze seitens des Finanzamts grundsätzlich gegeben sind.³ Auch der Grundsatz der **administrativen Effizienz der Besteuerung** steht der Erfassung dieser privaten Grundstücksumsätze nicht entgegen, da ausreichende Aufzeichnungen für Besteuerungszwecke vorhanden sind. Insoweit ist die **Integration** unternehmerischer und nicht-unternehmerischer, d.h. privater Grundstücksumsätze in das Umsatzsteuerrecht aus steuersystematischen und steuertechnischen Überlegungen grundsätzlich **sinnvoll und möglich**. In der jüngeren Literatur fordern auch *Schmidt* und *Spörl*, die Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer aufzunehmen.⁴

Es stellt sich aber die Frage, **ob und wie** insbesondere der im Umsatzsteuerrecht der untersuchten EU-Mitgliedstaaten vorgesehene Vorsteuerabzug modifiziert werden muss und welcher Steuersatz Anwendung finden sollte. Sofern der Vorsteuerabzug ohne Modifikation auf die Lieferung von Grundstücken angewendet würde, stünde der Umsatzsteuer auf die Grundstückslieferungen beim Veräußerer in gleicher Höhe

¹ Vgl. *Baur* (1974), S. 93-99.

² Vgl. *ebenda*, S. 99 m.w.N.

³ Vgl. *ebenda*, S. 100.

⁴ Vgl. *Schmidt, Peter*: Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer. Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik. Bielefeld 1999, S. 299; *Spörl* (2001), S. 259-261.

ein Vorsteuerabzug beim Erwerber gegenüber, so dass bei Grundstückslieferungen *de lege ferenda* keine Steuereinnahmen entstehen würden. Zur Lösung dieses Wertungswiderspruchs existieren im wesentlichen **vier Varianten**, die sich v.a. hinsichtlich der Einbeziehung nicht-unternehmerischer Grundstücksumsätze in das Vorsteuervergütungsverfahren und der Fälligkeitstellung des Vorsteuervergütungsanspruchs unterscheiden.¹

Nach einem Vorschlag von *Baur*, der auch im Rahmen dieser Untersuchung als gangbarer Weg zur Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuerrecht angesehen wird, sind zukünftig grundsätzlich alle unternehmerischen wie nicht-unternehmerischen Grundstückslieferungen als Umsatz zu erfassen **und** sollen zum Vorsteuerabzug berechtigen.²

Sofern ein Grundstück an einen **Unternehmer** geliefert wird, ist es aufgrund des Charakters der Umsatzsteuer, die als Verbrauchsteuer den Endverbraucher belasten soll, erforderlich, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug bereits nach Ablauf des entsprechenden Voranmeldungszeitraums geltend machen kann.³ Bei **Nicht-Unternehmern** als Erwerber soll der Vergütungsanspruch zum Zeitpunkt der Weiterveräußerung fällig werden, da bis zu diesem Zeitpunkt die Einkommensverwendung fort dauert.⁴ Da die Grunderwerb- und die Umsatzsteuer als **Einkommenverwendungssteuern** definiert wurden, ist es grundsätzlich sachgerecht, diesen Weg zu wählen.

Hinsichtlich der Höhe des Vorsteueranspruches ist zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken zu differenzieren. Weil **unbebaute Grundstücke** keiner planmäßigen Abnutzung unterliegen, führt die Weiterveräußerung zur Erstattung des ursprünglich gezahlten Vorsteuerbetrags. Bei **bebauten Grundstücken** hingegen unterliegen die Gebäude einer planmäßigen Abnutzung, so dass im Falle der Weiterveräußerung nicht der vollständige, ursprünglich aus dem Einkommen verwendete

¹ Vgl. *ebenda*, S. 106-120.

² Vgl. *ebenda*, S. 115-121.

³ Vgl. *ebenda*, S. 116-117.

⁴ Vgl. *ebenda*, S. 118.

Betrag zurückfließt. Insofern mindert sich der zu erstattende Vorsteuerbetrag in Abhängigkeit von der Besitzdauer des bebauten Grundstücks.¹ Aus Praktikabilitätsgründen ist der Vergütungsanspruch nach Maßgabe des einkommensteuerrechtlichen Abschreibungszeitraums zu mindern.² Bei der normativen Analyse der Abschreibungsvorschriften in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten und des Vorsteuerberichtigungszeitraums bei Ausübung der Optionsmöglichkeit ist bereits gefordert worden, beide Zeiträume einander anzugleichen und die Differenzierung zwischen Betriebs- und Privatvermögen aufzugeben. Insoweit kann als Berichtigungszeitraum des Vorsteuervergütungsverfahrens bei nicht-unternehmerischen Grundstückslieferungen ein Zeitraum von 50 Jahren gefordert werden, wobei der Erstattungsbetrag bereits zum Zeitpunkt der Grundstückslieferung, d.h. des Erwerbs, unter der aufschiebenden Bedingung der Weiterveräußerung entsteht und **durch Steuerbescheid festgesetzt** wird.³

Der Gedanke der Einbeziehung privater Grundstücksveräußerungen ist auch in Art. 4 Abs. 3 lit. a. und lit. b. 6. RLEWG verwirklicht worden. Steuerbar sind damit Lieferungen von Neubauten und Baugrundstücken, unabhängig davon, ob sie von Unternehmern oder Nicht-Unternehmern erbracht werden.⁴ Die Lieferung von Altbauten ist umsatzsteuerbar und –pflichtig, sofern sie nicht von Nicht-Unternehmern durchgeführt werden.⁵ Gleiches gilt für die Lieferung von Baugrundstücken.⁶

Aus steuersystematischen Gründen ist zunächst die ausschließlich **partielle Integration** der Lieferung von Neubauten und Baugrundstücken durch Nicht-Unternehmer **zu kritisieren**, da somit die Beibehaltung eines Grunderwerbsteuergesetzes für die Lieferung von Altbauten und unbebauten Grundstücken notwendig wäre, wie dies z.B. in Frankreich und den Niederlanden der Fall ist. Ferner wird durch diese Unterscheidung das **Prinzip der administrativen Effizienz** verletzt, da somit Unterscheidungen zwischen Baugrundstücken und sonstigen Grundstücken sowie zwischen

¹ Vgl. *ebenda*, S. 118-119.

² Vgl. *ebenda*, S. 122.

³ Vgl. *ebenda*, S. 122-123.

⁴ Vgl. Art. 4 Abs. 3 lit. a und lit. b 6. RLEWG.

⁵ Vgl. die Befreiungsvorschrift in Art. 13 B lit. g 6. RLEWG.

⁶ Vgl. Art. 13 B lit. h 6. RLEWG.

Neu- und Altbauten notwendig würden, die zu einer Erschwerung der Verwaltungspraxis beitragen.¹

Die Vorschriften der Sechsten EG-Richtlinie können daher im Detail **nicht überzeugen**, da v.a. Art. 33 Abs. 1 6. RLEWG die Mitgliedstaaten darauf hinweist, dass die Erhebung einer Grunderwerbsteuer weiterhin ausdrücklich möglich ist. Diese Tatsache führt damit zu einer latenten Doppelbelastung von Grundstückslieferungen mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer. Folglich werden **zwei Einkommenverwendungssteuern bei der Verwirklichung einer Grundstückslieferung** erhoben, was gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstößt. Zusammenfassend können die Vorschriften der Sechsten EG-Richtlinie **nicht als ein Vorschlag zur systematischen Integration** von Grundstückslieferungen in das Umsatzsteuerrecht bezeichnet werden.

IV. Keine grunderwerbsteuerliche Erfassung und Belastung von Umstrukturierungsvorgängen

In Deutschland und Österreich sind Umwandlungsvorgänge mit Ausnahme von formwechselnden Umwandlungen grunderwerbsteuerbar und -pflichtig.² In Frankreich sind derartige Übertragungen von Grundbesitz grundsätzlich grunderwerbsteuerbar, allerdings im wesentlichen von der Grunderwerbsteuer befreit.³ In den Niederlanden sind diese Vorgänge entweder nicht grunderwerbsteuerbar oder vollständig von der Grunderwerbsteuer befreit.

¹ Vgl. *Sarrazin, Viktor*: Vorschlag einer sechsten EWG-Richtlinie zur Umsatzsteuer-Harmonisierung, UR 1973, S. 209-217, S. 212.

² Anders als in Deutschland ist in Österreich jedoch der vollständige oder wesentliche Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft nicht grunderwerbsteuerbar. Dieser Wechsel im Gesellschafterbestand ist nur dann grunderwerbsteuerpflichtig, wenn der Gesellschafter eine Sachabfindung in Form eines Teilbetriebes erhält und damit der Tatbestand der Realteilung i.S.d. § 27 Abs. 1 UmgrStG erfüllt ist.

³ Abgesehen von einer Pauschalsteuer von z.Zt. € 230.

Grunderwerbsteuerliche Sondervorschriften für Umwandlungen **existierten** in **Deutschland** letztmalig in den einzelnen Landessteuergesetzen,¹ so dass insoweit zu fragen ist, ob für die Belastung von Umstrukturierungsvorgängen sachliche Gründe sprechen. Mit der Einführung eines bundeseinheitlichen Grunderwerbsteuergesetzes im Jahre 1983 wurden diese **landesrechtlichen Befreiungen** mit Art. 25 GrEStG 1983 vollständig aufgehoben.² Als Begründung führte der *Bundesrat* an, dass „das Grunderwerbsteuerrecht (...) stark zersplittert und durch ein Übermaß an Befreiungsvorschriften ausgehöhlt ist“ sowie dass durch den Abbau dieser Vergünstigungen „das Steuersystem entscheidend verbessert und eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung (...)“ eintreten wird.³ Auch die *Beschlussempfehlung* und der *Bericht des Finanzausschusses des Bundestages* brachten keine weiteren Argumente vor.⁴ Im Rahmen dieser Untersuchung ist zwar auch schon für eine Steuervereinfachung durch Abbau von Vergünstigungen im Steuerrecht sowie für die Minimierung der Anzahl an Einzelsteuergesetzen plädiert worden.⁵ Eine Steuervereinfachung tritt dadurch aber nur ein, wenn die Vereinfachung systematisch und mit sachlich begründbaren Argumenten erfolgt.⁶ Die Bundesregierung hat jedoch zum Grunderwerbsteuergesetz 1983 zu den einzelnen Vorschriften keine oder keine ausführliche Stellung bezogen.⁷ Insbesondere ist an **keiner Stelle** explizit die in den Landesgesetzen normierte grunderwerbsteuerliche Freistellung von Umstrukturierungsmaßnahmen angesprochen worden. Insoweit ist zu fragen, ob aus finanzwissenschaftlichen Überlegungen heraus die Beibehaltung der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen begründet werden kann.

¹ Vgl. z.B. für Baden-Württemberg: Gesetz über Grunderwerbsteuerbefreiung bei der Änderung der Unternehmensform und zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes v. 12. Mai 1970, BStBl. I 1970, S. 752-753 und Grunderwerbsteuergesetz i.d.F. vom 25. Mai 1970 (GrEStG 1970), BStBl. I 1970, S. 951-969.

² Vgl. Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1983) v. 17. Dezember 1982, BStBl. I 1982, S. 955-967.

³ Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/251, S. 1-31, S. 1-2.

⁴ Vgl. Beschlussempfehlung (7. Ausschuss) zum Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/2104, S. 1-30, S. 1-2. und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zum Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/2114, S. 1-7.

⁵ Z.B. im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung oder der Integration der Grunderwerbsteuer in das allgemeine Umsatzsteuerrecht.

⁶ Ähnlich: *Tipke* (1993), S. 1043-1046 m.w.N.

⁷ Gl.A. *Fischer*, in: Boruttau (1997), Vorb., Anm. 48.

Als ältester Rechtfertigungsversuch zur Grunderwerbsteuer kann die **Bewertungsdifferenztheorie** von *Mirr * angesehen werden.¹ Danach führen die unterschiedlichen subjektiven Vorstellungen über den Wert des Grundstücks zu einem Eigentumswechsel.² Dies trifft bei Umstrukturierungsentscheidungen innerhalb eines Konzerns aber nicht zu, da das Grundstück zwar den juristischen, nicht jedoch den wirtschaftlichen Eigentümer, d.h. die wirtschaftliche Einheit „Konzern“ wechselt. Es handelt sich daher um einen Rechtsvorgang ohne Marktber hrung, da das Grundstück im Unternehmensverbund verbleibt.³ Insbesondere spielen Bewertungsdifferenzen bei diesen Vorgängen keine Rolle, da Umstrukturierungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht aus vielfältigen Gründen sinnvoll sind.⁴ Aus Haftungsgründen kann es z.B. erforderlich sein, eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln. Ein historisch gewachsenes Waren- und Dienstleistungsangebot eines Unternehmens kann es erfordern, durch Spaltung selbständige Teilbetriebe und damit am Markt selbständig agierende Konzerneinheiten zu gewinnen. Ferner kann es nach Durchführung einer externen Wachstumsstrategie durch den Kauf von Unternehmen sinnvoll sein, diese Unternehmen unter einem einheitlichen Namen am Markt zu platzieren, wodurch eine Verschmelzung der einzelnen Unternehmen erforderlich wird.

Eine **Steuerfreistellung** hingegen ist aus dem **Leistungsfähigkeitsprinzip** gerechtfertigt, da bei Reorganisationsakten kein (Markt-)Einkommen verwendet wird, weil **kein** Liquiditätsabfluss stattfindet und insbesondere **kein** Ver u erungsentgelt zufließt, so dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmensverbundes **nicht** gesteigert wird.⁵ Es muss daher gefordert werden, nur entgeltliche Vorgänge unter Marktber hrung der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.⁶ Durch die Erfassung unentgeltlicher Vorgänge im Grunderwerbsteuerrecht wird *de lege lata* ferner der

¹ Vgl. *Mirr , Ludwig*: Verkehrsteuern, in: Gerloff, Wilhelm/Neumark, Fritz (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II. Tübingen 1927, S. 274-309, S. 279-282.

² Vgl. *ebenda*.

³ Vgl. *Grotherr (1994)*, S. 1981; *Grotherr (1995)*, S. 110.

⁴ Vgl. zum folgenden z.B. *Lutter, Marcus*: Die Holding – Erscheinungsformen und der für dieses Buch maßgebende Rechtsbegriff der Holding, in: Lutter, Marcus (Hrsg.): Holding-Handbuch. Köln 1995, S. 1-30, S. 1-7.

⁵ Vgl. *Grotherr (1994)*, S. 1981; *Fischer, Peter*: Bemerkungen zur Belastungsgleichheit bei der Grunderwerbsteuer, DB 1996, S. 2047-2049, S. 2048.

⁶ Vgl. *Fischer (1996)*, S. 2049.

Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verletzt.¹ Da bei Reorganisationsvorgängen regelmäßig kein Liquiditätszufluss erfolgt, ist die Grunderwerbsteuer aus der Substanz aufzubringen. *Grotherr* spricht daher der Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungsvorgängen einen „quasi-konfiskatorischen Charakter“ zu.² Letzteres verstößt auch gegen Unternehmenserhaltungsprinzipien.

Eine Befreiung gesellschaftsrechtlicher Reorganisationsvorgänge von der Grunderwerbsteuer ist auch vor dem Hintergrund geboten, dass diese Vorgänge durch die Umsetzung der „Fusionsrichtlinie“ in allen untersuchten EU-Mitgliedstaaten bereits ertragsteuerneutral möglich sind. Auch aus diesem Grunde ist eine Befreiungsvorschrift nicht, wie *Pahlke/Franz* ausführen,³ systemwidrig, sondern systemkonform.⁴ *De lege lata* stellt die Grunderwerbsteuer bei Umwandlungsvorgängen den verbleibenden Kostenfaktor dar und verhindert damit betriebswirtschaftlich sinnvolle Reorganisation von Unternehmensgruppen und Konzernen.⁵ Letztlich wird damit auch die **Betriebsgrößenneutralität** und **Rechtsformneutralität** der Besteuerung gewährleistet.

Aus den dargelegten Gründen ist die Steuerfreiheit von Reorganisationsvorgängen zu fordern.⁶ In Anlehnung an die Vorschriften in Frankreich und in den Niederlanden ist somit das deutsche Grunderwerbsteuerrecht zu reformieren.⁷ Als **Vorbild** für Deutschland gelten jedoch die **niederländischen Vorschriften**, da das französische Registersteuerrecht noch eine feste Registersteuer bei Umstrukturierungsvorgängen von z.Zt. € 230 erhebt und ferner sehr starke Züge des Stempelsteuerrechts aufweist. Das niederländische Grunderwerbsteuergesetz hat daneben den Vorzug, dass konzerninterne Restrukturierungen, d.h. Übertragungen aller Wirtschaftsgüter einer be-

¹ Vgl. *Schaumburg* (1974), S. 83.

² Vgl. *Grotherr* (1994), S. 1970.

³ Vgl. *Pahlke, Armin/Franz, Willy*: Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar. München 1999, Einleitung, S. 4-5.

⁴ Vgl. *Fritz* (1991), S. 179.

⁵ Vgl. *Harnacke*, in: Neye u. a. (1996), Rn. 2344-2356; *Götz* (1998), S. 349, S. 355.

⁶ Vgl. *Stellungnahme des Steuerrechtsausschusses des Deutschen Anwaltsvereins e.V.*: Zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes, BB 1993, S. 1711-1712, S. 1711.

⁷ Sofern die Forderung nach einer Integration der Grunderwerbsteuer in das allgemeine Umsatzsteuergesetz *de lege ferenda* umgesetzt wird, sind die nachfolgend diskutierten Lösungsmöglichkeiten für Grundstückslieferungen im Rahmen von Reorganisationsvorgängen von Unternehmensgruppen und Konzernen entbehrlich.

stimmten Art einer oder aller Konzerngesellschaften auf eine andere Konzerngesellschaft, steuerneutral möglich sind. Somit wäre die Bildung von Immobilienverwaltungsgesellschaften und –servicegesellschaften innerhalb eines Konzernverbundes begünstigt.¹

D. BEGRÜNDUNG DER BEIBEHALTUNG VEREINZELTER RECHTSNORMEN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND TROTZ ALTERNATIVER KONZEPTE IN EU-MITGLIEDSTAATEN (POSITIV-KATALOG)

I. Erfassung tatsächlicher anstelle fiktiver periodischer Einnahmen (Einkünfte) aus Grundbesitz

Sofern der Grundbesitz dem Privatvermögen zugeordnet ist, werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den **Niederlanden** anhand einer fiktiven Rendite auf das Netto-Vermögen ermittelt (Box III-Einkünfte). Diese Vorschriften können jedoch aus folgenden Gründen kein Vorbild für Deutschland sein:

Um die Frage zu beurteilen, ob fiktive Einnahmen als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen sollten, ist zu prüfen, ob diese Verfahrensweise mit den systemtragenden Besteuerungsprinzipien zu rechtfertigen ist. Grundlegender Maßstab zur Beurteilung der Einkommensteuer ist das **Leistungsfähigkeitsprinzip** und das **objektive Nettoprinzip**.² Nach diesen Prinzipien ist grundsätzlich der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu besteuern, da sich darin die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen äußert. Insofern sind die Ist-Einnahmen und damit das Ist-Einkommen ein geeigneter Maßstab für die Einkommensteuer.³

¹ Im Rahmen des Entwurfs eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) wurde zwar bereits eine Änderung der geltenden Vorschriften vorbereitet, aber nicht umgesetzt. Vgl. auch S. 76 dieser Arbeit.

² Vgl. *Tipke (2000)*, S. 502.

³ Vgl. *ebenda*, S. 568.

Lediglich in dem Fall, dass die Ermittlung der Ist-Einnahmen **nicht zumutbar** ist, kann eine Pauschalierung als Vereinfachungszwecknorm gerechtfertigt werden.¹ Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen jedoch regelmäßig hinreichend sichere Aufzeichnungen vor, die eine Pauschalierung **nicht** rechtfertigen können. Daneben zeigen v.a. die Schwierigkeiten der Typisierung hinsichtlich der Ermittlung der Grundbesitzwerte für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer,² dass dieser Weg auch bei den Ertragsteuern zu erheblichen Schwierigkeiten führen würde. Diese Grundbesitzwerte zeigen v.a. Unzulänglichkeiten hinsichtlich ihrer Aktualität zum Besteuerungstichtag, führen zu einer erheblichen Verwaltungsarbeit, da für eine Vielzahl an Bewertungseinheiten regelmäßige Bewertungen vorgenommen werden müssen. Sie tragen daneben nicht zu mehr Transparenz und Praktikabilität im Steuerrecht bei.

Die niederländischen Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können nach dem **Grundsatz der synthetischen Einkommensermittlung** somit **nicht** als Vorbild für eine Weiterentwicklung der deutschen Grundbesitzbesteuerung dienen. Insofern ist an der Rechtslage *de lege lata*, d.h. an der Ist-Besteuerung, festzuhalten, da diese einen mit den Fundamentalprinzipien vereinbaren Zustand widerspiegelt.

II. Keine Pauschalierung von Werbungskosten

1. Ermittlung der Abschreibungen als Prozentsatz der Anschaffungs- und Herstellungskosten anstelle einer Pauschalierung als Prozentsatz der Einnahmen

In **Frankreich** werden die Abschreibungen bei privatem Grundbesitz als Prozentsatz der Einnahmen ermittelt. Die französischen Vorschriften bieten allerdings keinen Ansatzpunkt zur Fortentwicklung der deutschen Grundbesitzbesteuerung, da die

¹ Vgl. Birk (1994), S. 43.

² Vgl. ab S. 113.

französischen Rechtsnormen nicht den in dieser Untersuchung aufgestellten Rahmenbedingungen entsprechen.¹

Durch die **pauschalierte Abschreibung** wird der technische oder wirtschaftliche Wertverzehr der Gebäude nicht realistisch wiedergegeben, so dass das Ziel der periodengerechten Abschreibungsverrechnung nicht erreicht wird, da der nach diesen Vorschriften ermittelte Wertverzehr insbesondere von der Mietrendite abhängt. Bei einer angenommenen Verzinsung von 8% ergibt sich in Frankreich bei Gebäuden eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 156 Jahren.² Im Ergebnis wird die Abschreibung somit von Größen bestimmt, die die Nutzungsdauer des Gebäudes **nicht** beeinflussen. Da Abschreibungen den technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr von Anlagegütern wiedergeben sollen, um somit durch die steuerliche Abschreibungsverrechnung Mittel für die Wiederbeschaffung der Anlagegüter zu gewinnen, wird dieses Ziel nicht erreicht.³

Aus diesem Grunde können diese Normen auch **nicht** als **Typisierungsvorschriften** gerechtfertigt werden. Der Sinn und Zweck einer Werbungskostenpauschale besteht darin, Werbungskosten typisierend und unter Verzicht auf Einzelnachweis zum Abzug zuzulassen. Diese Typisierung darf jedoch nicht die Mehrzahl der Steuerpflichtigen benachteiligen und muss die tatsächliche Höhe der Werbungskosten annähernd genau wiedergeben.⁴ Diese näherungsweise Ermittlung ist jedoch gerade hinsichtlich der Abschreibungen **nicht möglich**, da deren Höhe u.a. von der Gebäudeart abhängt. Dieser Umstand wurde in Deutschland bereits vom Bund der Steuerzahler e.V. im Jahre 1986 erkannt.⁵

¹ Vgl. ab S. 29.

² Vgl. die Erläuterungen ab S. 152.

³ Vgl. Heuer, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), § 7 Anm. 10.

⁴ Vgl. Tipke (2000), S. 350-351, S. 356-357.

⁵ Vgl. Borell, Rolf/Schemmel, Lothar: Steuervereinfachung. Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge. Heft 60 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 1986, S. 186.

Die Abschreibungspauschalierung führt daher nicht zu sachgerechten Werten. Deshalb ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt, wenn nicht alle Aufwendungen des Steuerpflichtigen zum Abzug zugelassen sind, wie es das **objektive Nettoprinzip** der Besteuerung gebietet.¹ Die französischen Vorschriften können aus diesen Gründen kein Vorbild für die deutsche Grundbesitzbesteuerung sein. Im Ergebnis sind die deutschen Vorschriften zur Abschreibungsverrechnung insoweit² beizubehalten.

2. Berücksichtigung tatsächlicher sonstiger Ausgaben anstelle des Ansatzes von Erfahrungswerten

Der in **Frankreich** bei nicht-buchführenden Steuerpflichtigen gewährte 14%-ige Pauschalabzug soll Verwaltungs- und Versicherungsaufwendungen zusammen mit den Abschreibungen abgelten. Aus den folgenden Gründen leistet eine Ausgabenpauschale **keinen Beitrag** zur Umgestaltung der deutschen Grundbesitzbesteuerung.

Ziel der Einkommensteuer ist die Erfassung des Einkommens, das der Steuerpflichtige innerhalb eines bestimmten Zeitraums erzielt hat und über das er verfügen kann.³ Daher gebietet es das **objektive Nettoprinzip**, grundsätzlich alle Ausgaben zum Abzug zuzulassen, die im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen.⁴ Typisierungen sind aber möglich.⁵ Eine Interdependenz der Höhe der **Verwaltungsaufwendungen** mit den Mieteinnahmen ist jedoch nicht ersichtlich, da erstere nicht proportional mit der Miete ansteigen. Zum einen hängt die kaufmännisch-wirtschaftliche Verwaltung vielmehr von der Anzahl der Mieter ab und zum anderen wird die technische Verwaltung v.a. von der Gebäudeart und –nutzung bestimmt.⁶ Die **Versicherungsaufwendungen**, d.h. die Prämien, werden gemäß dem individuellen Risikopotential von dem Versicherungsunternehmen ermittelt. Daher kann ausschließlich eine

¹ Vgl. zum objektiven Nettoprinzip: *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 2.

² Vgl. aber die Kritikpunkte hinsichtlich der Differenzierung der Abschreibungssätze ab S. 99.

³ Vgl. *Ruppe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Loseblatt), Einf. ESt., Anm. 2.

⁴ Vgl. *ebenda*, Einf. ESt., Anm. 2, 28.

⁵ Vgl. *Tipke (2000)*, S. 350-351, S. 356-357.

⁶ Vgl. z.B. *Falk (2000)*, S. 810-811 (Verwaltung von Immobilien).

geringe Abhängigkeit dieser Ausgaben von den Mieteinnahmen bei der **Wohngebäudeversicherung** für Feuer, Leitungswasser sowie Sturm und Hagel angenommen werden, da diese nach dem Gebäudewert berechnet wird, der indirekt auch die Miethöhe beeinflusst.¹

Insgesamt ist festzustellen, dass die **Werbungskosten** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **nicht für eine Pauschalierung geeignet** sind.² Um die Höhe der Werbungskosten annähernd genau wiederzugeben, wäre eine Vielzahl von Faktoren, wie z.B. die Gebäudeart, die Finanzierungsstruktur, die Umlagefähigkeit der Mietnebenkosten und die unterschiedliche Grundsteuerbelastung zu berücksichtigen, wodurch wiederum eine Vielzahl von Pauschalen notwendig wäre, um alle Situationen sachgerecht abbilden zu können. Damit würde aber der Zweck von Werbungskostenpauschalen, d.h. bestimmte Werbungskosten typisierend unter Verzicht auf Einzelnachweis und –prüfung zum Abzug zuzulassen, nur unzureichend erfüllt.

Bei anderen Einkunftsarten, wie den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (€ 1.044) und den Einkünften aus Kapitalvermögen (€ 51), bestehen allerdings in Deutschland Pauschbeträge.³ Diese Ungleichbehandlung kann jedoch damit gerechtfertigt werden, dass diese Typisierung bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen zutrifft, wohingegen dies bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus folgenden Gründen ausdrücklich nicht der Fall ist. Bei den Kosten für Wasserversorgung und –entsorgung sowie Müll handelt es sich um Kosten, die mit der Personenzahl eines Haushalts zusammenhängen und **nicht mit den Einnahmen**.⁴ Ferner berücksichtigt ein Pauschalbetrag unzureichend die unterschiedlichen Arten von Wohnungen sowie Unterschiede in der Heizungs- und Warmwasserversorgung.⁵

Aus diesen Gründen würde die Einführung einer Ausgabenpauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu einer Verkomplizierung des Steuer-

¹ Vgl. *Falk (2000)*, S. 805-806 (Versicherungen).

² Gl.A. *Beranek (1998)*, S. 10494.

³ Vgl. § 9a Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG.

⁴ Vgl. *Rudolph, Karl*: Die Pauschalierung von Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen, DStZ 1996, S. 101-103, S. 102.

⁵ Vgl. *ebenda*.

rechts führen¹ und auch Fundamentalprinzipien der Besteuerung, v.a. das **objektive Nettoprinzip**, verletzen. Daher ist an der Erfassung der Ist-Ausgaben in Deutschland festzuhalten.

III. Umsatzsteuerbefreiung der Vermietungsumsätze zu Wohnzwecken

In Österreich ist die Nutzungsüberlassung von Grundbesitz zu Wohnzwecken umsatzsteuerpflichtig und unterliegt einem ermäßigten Tarif von 10%. Aufgrund der folgenden Kritikpunkte gegen diese Regelung ist die umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift für derartige Umsätze (§ 4 Nr. 12 lit. a UStG) in Deutschland **beizubehalten**.

Gegen die deutschen Vorschriften zur Befreiung der Vermietungsumsätze könnte - in Anlehnung an die Kritikpunkte zur umsatzsteuerfreien Lieferung von Grundstücken - eingewendet werden, dass dadurch beim Vermieter der Vorsteuerabzug versagt wird, was im ersten Schritt die Einkünfte des Vermieters belastet. Im Ergebnis hätte dieser Umstand dann zu einer Erhöhung des Mietzinses geführt, sofern die nichtabzugsfähige Vorsteuer als Kostenbestandteil der Miete auf den Mieter überwälzt würde. Diese Argumentation, die bei der umsatzsteuerfreien **Lieferung von Grundstücken** zwar zutrifft, kann jedoch aus den folgenden Gründen nicht auf Vermietungsumsätze zu Wohnzwecken übertragen werden.

Zunächst ist zu beachten, dass die Ausgaben des Vermieters nur zum Teil mit Vorsteuer belastet sind, da zu den wesentlichen Bestandteilen der Mietkalkulation die Abschreibungen und die Zinsaufwendungen gehören. Fraglich ist auch, ob durch die Erfassung der Wohnumsätze zu einem ermäßigten Steuersatz entsprechend den österreichischen Vorschriften, die Vorteile aus dem Vorsteuerabzug nicht kompensiert bzw. gar überkompensiert würden. Im Extremfall wäre es sogar möglich, dass die gegenwärtigen Mieten lediglich pauschal um den ermäßigten Umsatzsteuersatz von

¹ Vgl. für Deutschland z.B. *Cattelaens, Heiner/Niermann, Walter/Tausch, Wolfgang*: Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/ 2002. Düsseldorf 1999, Regierungsbegründung zu Nummer 10 (§ 9a), S. 261.

7% angehoben würden. Letzteres ist sogar wahrscheinlich, da es zweifelhaft ist, ob dem Vermieter der positive Effekt aus der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer derart bewusst ist, dass dieser Umstand zu einer Neukalkulation der Miethöhe führen würde. Für diesen Zusammenhang spricht auch der Umstand, dass der versagte Vorsteuerabzug hauptsächlich die Strom-, Öl-, und Gaskosten sowie die Ausgaben für die Wasserversorgung und -entsorgung trifft, die vom Vermieter ohnehin in Form von Mietnebenkosten auf den Mieter überwältzt werden.

Im Ergebnis würde eine umsatzsteuerliche Erfassung der Mietumsätze zu einem ermäßigten Steuersatz bei **Alt-Objekten**¹ in der Mehrzahl der Fälle zu Mieterhöhungen führen und ist daher abzulehnen. Lediglich bei Objekten, die nach einer eventuellen Gesetzesänderung angeschafft oder hergestellt würden, d.h. bei **Neu-Objekten**, könnte eine Reduzierung der (Netto-)Miethöhe vor Belastung mit der ermäßigten Umsatzsteuer eintreten. Weil die beim Kauf oder bei der Herstellung des Gebäudes dem Vermieter in Rechnung gestellte Umsatzsteuer dann als Vorsteuer abzugsfähig ist, würde sich eine Verringerung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes ergeben.² Unter Berücksichtigung einer marktüblichen Mietrendite bezogen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten könnte sich eine geringere Miete einstellen. Dieses Ergebnis ist allerdings fraglich, da es zweifelhaft ist, ob sich tatsächlich eine Spreizung der Miethöhe bei Alt-Objekten und Neu-Objekten ergeben würde. Wahrscheinlicher ist hingegen, dass sich die Miethöhe bei Neu-Objekten trotz des Vorteils aus der abzugsfähigen Vorsteuer an diejenige der Alt-Objekte anpassen wird, so dass die Umsatzsteuerpflicht von Mietumsätzen sowohl bei Alt-Objekten als auch bei Neu-Objekten zu einer Mietpreisverteuerung führen würde.

Eine Umsatzsteuerpflicht von Wohnungsmieten würde damit zwangsläufig zu einem Eingriff in das **Existenzminimum des Steuerpflichtigen** führen, der in Deutschland z.B. durch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Mai 1990 nicht gedeckt ist.³ Nach diesem Beschluss hat der Staat das Einkommen des Steuerpflich-

¹ Als Alt-Objekte werden Objekte bezeichnet, die vor der Gesetzesänderung angeschafft oder hergestellt wurden.

² Des weiteren ist die Lieferung von Grundstücken *de lege lata* gemäß § 4 Nr. 9 lit. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Somit tritt eine Verringerung der Anschaffungskosten nur in Optionsfällen ein.

³ Vgl. Beschluss des BVerfG v. 29. Mai 1990, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60-105.

tigen insoweit steuerfrei zu belassen, als es „zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird“.¹ Einen Bestandteil des lebensnotwendigen Bedarfs bildet der Nutzen einer Wohnung, der somit zum Existenzminimum gezählt werden muss.² Dieser Grundsatz gilt nicht nur für die Einkommensteuer, sondern auch für die Umsatzsteuer. Da letztere Steuer vom Endverbraucher getragen werden soll, belastet sie auch einen Teil seines Einkommens bzw. Vermögens.³ Insgesamt kann damit die umsatzsteuerliche Belastung von Vermietungsumsätzen aus wirtschafts- und sozialpolitischen Erwägungen nicht gerechtfertigt werden. Daher ist der österreichischen Regelung nicht zu folgen und an der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 lit. a UStG in Deutschland festzuhalten.

¹ Beschluss des BVerfG v. 29. Mai 1990, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 85

² Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*: Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung vom 2. Juni 1962, in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): *Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Entschlüsse, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973*. Tübingen 1974, S. 232-307, S. 261.

³ So *Tipke* (1993), S. 922, Fußnote 108.

7. TEIL:

ZUSAMMENFASSUNG DER WESENTLICHEN UNTERSUCHUNGS- ERGEBNISSE

Die zentrale Zielsetzung dieser Arbeit bestand zum einen darin, die Steuerbelastung des Grundbesitzes in Deutschland, Frankreich, den Niederlanden und Österreich anhand eines EDV-gestützten Steuerbelastungsmodells zu analysieren. Zum anderen war es die Absicht dieser Untersuchung, die Systeme der Grundbesitzbesteuerung in diesen Staaten kritisch zu hinterfragen und daraus, soweit erforderlich, *de-lege-ferenda*-Aussagen für die Bundesrepublik Deutschland aus normativer und steuerrechtsvergleichender Sicht abzuleiten.

Die Grundlagen für dieses Vorhaben wurden im ersten und zweiten Teil der Arbeit gelegt. Nach einer wissenschaftssystematischen Einordnung der vorliegenden Untersuchung in das Forschungsprogramm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wurde eine geeignete Methode zur Durchführung des internationalen Steuerbelastungsvergleichs bestimmt. Die Wahl fiel hierbei zugunsten eines mehrperiodischen Modell- oder Typenvergleichs aus. Die konkreten Berechnungen wurden mittels der Veranlagungssimulation unter Verwendung der Vermögensendwertmethode durchgeführt, da nur auf diese Weise sichergestellt war, dass die steuerrechtlichen und außersteuerrechtlichen Daten stets exakt abgebildet sind und somit die Steuerzahlungen und damit letztlich die effektive Gesamtsteuerbelastung stets exakt ermittelt werden.

Im zweiten Teil der Untersuchung wurden nach erforderlichen Begriffsdefinitionen Leitlinien erarbeitet, an denen sich die gegenwärtige und zukünftige Grundbesitzbesteuerung messen lassen muss. Ausgehend von *Smith* sind die Anforderungen an diese Vorschriften aus fundamentalen Grundsätzen der Besteuerung formuliert worden. Zentrale Voraussetzungen für ein Steuersystem *de lege lata et de ferenda* waren damit die Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Rechtsstaatlichkeit, der Gerechtigkeit, der Ergiebigkeit, der Unmerklichkeit und der Praktikabilität der Besteuerung. Aufgrund des allgemeinen Diskriminierungsverbots in Art. 25 EG-V und den durch

den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungsfreiheit (Art. 43-48 EG-V), müssen die Rechtsnormen auch mit dem EG-Vertrag und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vereinbar sein.

Die sachgerechte Modellierung des Steuerbelastungsvergleichs und die Entwicklung sachgerechter Prämissen erforderten detaillierte Kenntnisse über die länderspezifischen Steuersysteme, die erhobenen Steuerarten sowie die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und der angewandten Steuertarife. Zu diesem Zweck wurden im dritten und vierten Teil der Untersuchung zunächst die wichtigsten ertrag-, substanz- und verkehrssteuerlichen Regelungen zur Besteuerung des Grundbesitzes in den vier Staaten vergleichend analysiert. Anschließend sind die in Deutschland, in Frankreich, in den Niederlanden und in Österreich vorgefundenen Systeme daraufhin untersucht worden, ob sie dem im zweiten Teil der Arbeit entwickelten Referenzrahmen entsprechen.

Bei der durchgeführten steuerartenspezifischen Analyse der Vorschriften zur Grundbesitzbewertung und –besteuerung konnte festgestellt werden, dass sich die Besteuerungsfolgen in den untersuchten EU-Mitgliedstaaten v.a. hinsichtlich der Abschreibungsverrechnung, der Verlustverrechnungsmöglichkeiten, der Erfassung und Besteuerung von privaten und betrieblichen Veräußerungsgewinnen bei Grundstücken, der Bewertungsintervalle für Grundbesitz bei den Substanzsteuern, der umsatz- bzw. grunderwerbsteuerlichen Erfassung von Grundstückslieferungen sowie der umsatzsteuerlichen Behandlung von Vermietungsumsätzen unterscheiden. Bei der Erfassung von Grundstückslieferungen bei Reorganisationsmaßnahmen bestehen ferner vielfältige Unterschiede zwischen den vier untersuchten Staaten.

Ausgehend von den in dieser Arbeit aufgestellten Leitlinien der Besteuerung konnte festgestellt werden, dass die deutsche Grundbesitzbesteuerung reformbedürftig ist. Im einzelnen sind im dritten Teil der Untersuchung folgende Zweifelsfragen bei der deutschen Grundbesitzbesteuerung festgestellt worden:

Die Ungleichbehandlung bei der Abschreibungsverrechnung privater und betrieblicher Gebäude konnte vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht gerechtfertigt werden, da Gebäude unabhängig von der steuerrechtlichen Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen nach einem bestimmten Zeitraum wirtschaftlich oder technisch verbraucht sind.

Die unterschiedliche steuerliche Erfassung von privaten und betrieblichen Veräußerungsgewinnen konnte aus den unterschiedlichen Einkünftezurechnungstheorien erklärt werden. Eine Differenzierung der Leistungsfähigkeit in Abhängigkeit von der für steuerrechtliche Zwecke vorgenommenen Zuordnung des Grundbesitzes zum Betriebs- oder Privatvermögen konnte jedoch nicht festgestellt werden. Eine sachlich begründbare und einsehbare Lösung besteht ebenfalls nicht für das Rechtsinstitut „gewerblicher Grundstückshandel“.

Ferner konnte eine Ungleichbehandlung der Verrechnung internationaler Vermietungsverluste im Hinblick auf z.B. Betriebsstätteneinkünfte bei Nicht-DBA Staaten konstatiert werden. Die Vermietung von Wirtschaftsgütern durch eine Betriebsstätte und Vermietungseinkünfte, die nicht durch eine ausländische gewerbliche Betriebsstätte erzielt werden, sind ausdrücklich von der Nachweismöglichkeit gemäß § 2a Abs. 2 EStG ausgeschlossen. Die Regelung muss als sachlich verfehlt eingestuft werden, da nach der Gesetzesbegründung zu § 2a EStG insbesondere Verluste aus ausländischen Bauherrenmodellen und anderen Steuersparmodellen von der Verrechnungsmöglichkeit ausgeschlossen werden sollten, aber darüber hinaus auch gewöhnliche Anlaufverluste erfasst werden. Aus diesen Gründen kann die Regelung nicht mehr vollständig überzeugen, da derartige Verluste bei der gegenwärtigen Grundbesitzbesteuerung nunmehr von § 2b EStG erfasst werden, der negative Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnlichen Modellen hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit beschränkt.

Bei den gewerbesteuerlichen Kürzungsvorschriften für Grundbesitz konnten vielfältige Zweifelsfragen festgestellt werden. Insbesondere die Charakterisierung des Kürzungsbetrags als ersparte Geschäftsraummiete und die Auffassung, Gewerbetreiben-

de, die eigene Geschäftsräume haben, müssten den Gewerbetreibenden gleichgestellt werden, bei denen die gezahlte Miete den Gewerbeertrag gemindert hat, konnte widerlegt werden, da insbesondere in der Gesetzesbegründung die Regelung mit der Vermeidung der Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer erklärt wird. Dessen ungeachtet bedarf es zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer keiner weiteren Kürzung, da die Grundsteuer als Kostensteuer bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abzugsfähig ist und somit bereits die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer gemindert hat, so dass mittelbar bereits eine Milderung der doppelten Belastung des Grundvermögens mit der Gewerbesteuer und der Grundsteuer erreicht wird. Die erweiterte Kürzung soll dem Zweck dienen, eine Doppelbelastung durch Realsteuern, d.h. der Grundsteuer und der Gewerbesteuer zu vermeiden. Diese Vorschrift führt jedoch zu einer vollständigen Befreiung von der Gewerbesteuer, so dass Grundbesitzunternehmen im Ergebnis nur einer, aufgrund der verhältnismäßig geringen Einheitswerte des Grundbesitzes und den geringen Grundsteuersätzen geringen Grundsteuerbelastung unterliegen und somit gegenüber anderen Unternehmen, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen verwalten, privilegiert sind.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde festgestellt, dass die Erhebungssicherheit anders als bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichsweise gering ist. Nach dem Grundsatz der Ergiebigkeit der Besteuerung waren somit andere Verfahren zu suchen, die geeigneter sind, diesem zu entsprechen.

Die Fortentwicklungsmöglichkeiten im deutschen Substanzsteuerrecht begrenzten sich im wesentlichen auf die Bedarfsbewertung im Erbschaftsteuerrecht und die grundsätzliche Frage, ob die Erhebung einer Grundsteuer - bei Fehlen einer allgemeinen Vermögensteuer auf andere Vermögensarten als Grundbesitz - mit den Fundamentalprinzipien der Besteuerung vereinbar sind.

Die geltenden Vorschriften der Bedarfsbewertung mussten als reformbedürftig eingestuft werden. Zunächst konnten die Bewertungsabschläge als willkürliche Größen charakterisiert werden. Ein weiterer Kritikpunkt waren die Alterswertabschläge des

Ertragswertverfahrens, da diese Elemente eines Substanzwertverfahrens sind. Beim Ertragswertverfahren ist diese Vorgehensweise jedoch systemwidrig, da das Alter eines Gebäudes bereits in der Verzinsung der Immobilieninvestition, d.h. in der Miete, berücksichtigt ist. Das vereinfachte Sachwertverfahren für Grundstücke, die nicht vermietet werden und für die auch keine Vergleichsmiete ermittelt werden kann, konnte v.a. aufgrund der anzusetzenden ertragsteuerlichen Werte beim Gebäudeteil nicht überzeugen. Ein ertragsteuerlicher Wert, der als vergangenheitsorientierter Wert keine Wertsteigerungen abbildet, vermochte daher wenig als sachgerechte Bemessungsgrundlage überzeugen. Daneben sind für die Wertfeststellung des Grundbesitzes die Wertverhältnisse auf den 1. Januar 1996 maßgebend, die jedoch bis zum 31. Dezember 2006 unverändert fortgelten. Diese im Vergleich zu anderen Vermögensarten tendenzielle Unterbewertung des Grundbesitzes führte aber gerade zum Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995, das die einheitswertabhängige Besteuerung als verfassungswidrig erklärt hatte. Die intendierte typisierende Betrachtungsweise durch die das Bewertungsverfahren in weiten Teilen getragen wird, zeigte bei unbebauten Grundstücken Relikte der als verfassungswidrig erklärten Einheitsbewertung. Daneben ist die Bedarfsbewertung nur auf inländischen Grundbesitz anzuwenden, so dass die geltende Bewertung immer noch zu einer Diskriminierung ausländischen Grundbesitzes führt. Ferner wurde herausgearbeitet, dass die Erhebung der Grundsteuer nicht mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden kann.

Im deutschen Verkehrsteuerrecht konnten insbesondere Unzulänglichkeiten hinsichtlich der Umsatzsteuerfreiheit von Grundstückslieferungen festgestellt werden. Sofern die gewährte umsatzsteuerrechtliche Optionsmöglichkeit nicht ausgeübt wird, führt dieser Umstand zu einer Endpreisverteuerung und einer Kumulativwirkung auf nachfolgenden Wertschöpfungsstufen. Bei Ausübung der Optionsmöglichkeit zählt die Hälfte der Grunderwerbsteuer zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer und führt somit zu einer mehrfachen Belastung mit Grunderwerb- und Umsatzsteuer, welche nicht mit dem Prinzip der Gerechtigkeit zu vereinbaren ist.

Auch die umsatzsteuerliche Berichtigungsvorschrift in § 15a UStG konnte nicht überzeugen. Wirtschaftlich betrachtet beziehen sich die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes auf dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Gebäudes beträgt jedoch mehr als zehn Jahre, so dass die Berichtigungsvorschrift insoweit zu kurz greift.

Die Grunderwerbsteuer konnte als Sonderumsatzsteuer auf Grundstücke charakterisiert werden. Anders als das Umsatzsteuerrecht kennt das Grunderwerbsteuerrecht keinen Steuerabzug aus Vorumsätzen. Insoweit weist das geltende Grunderwerbsteuerrecht Züge des Umsatzsteuerrechts von 1968 (UStG 1951) auf, so dass bei mehrfacher Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgangs erneut Grunderwerbsteuer erhoben wird (Kumulativeffekt). Daneben führt insbesondere die Veräußerung eines alten Grundstücks und die Anschaffung eines neuen Grundstücks zu einer insgesamt zweimaligen Grunderwerbsteuerbelastung.

Auch die Erhebung der Grunderwerbsteuer bei Reorganisationsakten entsprach nicht dem aufgestellten Referenzrahmen der Besteuerung, da erstens kein Einkommen verwendet wird und zweitens die Leistungsfähigkeit der Unternehmensgruppen oder des Konzerns nicht gesteigert wird. Eine Befreiungsvorschrift für gesellschaftsrechtliche Reorganisationsvorgänge von der Grunderwerbsteuer wäre auch systemkonform, da diese Vorgänge durch das Umwandlungsteuergesetz bereits ertragsteuerneutral möglich sind.

Die im vierten Teil der Untersuchung durchgeführte länderspezifische normative Analyse der im Ausland geltenden Vorschriften zeigte, dass die in Deutschland festgestellten Unzulänglichkeiten nicht ausschließlich auf diesen Staat begrenzt, sondern auch vereinzelt in anderen Staaten bestehen und somit im wesentlichen dem System der Grundbesitzbewertung und –besteuerung immanent sind. Die dort erarbeiteten positiven und negativen Aspekte der ausländischen Steuerrechtsordnungen wurden im sechsten Teil der Untersuchung nutzbar gemacht, um entweder Ansatzpunkte zur Reformierung oder zur Beibehaltung der geltenden deutschen Vorschriften zu gewinnen.

Anschließend wurden im fünften Teil der Arbeit zuerst der methodische Ansatz und der Aufbau des Steuerbelastungsvergleichs dargelegt. Den modellmäßigen Berechnungen lag als Zielgröße das Endvermögen nach Steuern in den betrachteten Staaten am Ende des Betrachtungszeitraums von zehn Jahren zugrunde. Das Endvermögen wurde anhand länderübergreifender einheitlicher Normen ermittelt, da sich der Wert des Grundbesitzes nach dem Preis bestimmt, der in Periode 10 erzielt werden kann. Die Berücksichtigung von steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften hätte folglich zu falschen Ergebnissen geführt.

Durch die Verwendung von statistischem Datenmaterial und durch die Annahme von Hypothesen, v.a. für die Relation der Verkehrswerte zu den Steuerwerten, konnte die Steuerbelastung für Grundbesitz und die Einkünfte aus Grundbesitz anhand eines Beispielfalls quantifiziert werden, so dass die Berechnung der einzelnen Steuerzahlungen und –belastungen für diesen Beispielfall gewährleistet war. Da die vorgefundenen Systeme v.a. Differenzierungen bei den Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften hinsichtlich der Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Betriebs- und Privatvermögen und hinsichtlich der Gewinnermittlungsart vornehmen, war es notwendig, nicht nur einen Beispielfall zu betrachten, sondern drei Grundtypen der Besteuerung für Grundbesitz und die Einkünfte aus Grundbesitz.

Letztlich war somit der zahlenmäßige Nachweis möglich, wie sich die unterschiedlichen länderspezifischen Bewertungs- und Besteuerungsvorschriften unter Verwendung des für die einzelnen Staaten verwendeten (bereinigten) statistischen Datenmaterials konkret auswirken und welchen Einfluss die Bewertungsvorschriften und die einzelnen Steuerarten auf die Höhe der effektiven Gesamtsteuerbelastung für Grundbesitz haben.

Zunächst wurde für den Grundtyp 1 die Steuerbelastung am Ende des Betrachtungszeitraums ermittelt. Für diesen Fall lag die effektive Gesamtsteuerbelastung in Deutschland bei 31,5% und war damit um 1,6 bzw. 8,5 Prozentpunkte höher als diejenige in Frankreich und Österreich. Nur in den Niederlanden lag die Steuerbelastung um 4,6 Prozentpunkte unter derjenigen in Deutschland. Auffällig war, dass das ver-

gleichsweise hohe Steuerniveau im Ausland durch einen hohen Anteil an ertragsunabhängigen Steuerarten (Vermögensteuer, Grunderwerbsteuer) geprägt wurde. Der hohe Anteil der Grunderwerbsteuer an der effektiven Gesamtsteuerbelastung ergab sich zum Teil aufgrund der im Vergleich zu Deutschland hohen Steuersätze von 6% (Niederlande) und 4,89% (Frankreich).

Anschließend wurden die Daten für den Grundtyp 2 ausgewertet. In Deutschland wurde eine effektive Steuerbelastung von 28,6% ermittelt. Das Steuerniveau in den betrachteten EU-Mitgliedstaaten lag bei dieser Variante mit 33,6% (Frankreich), 32,9% (Niederlande) und 30,2% (Österreich) über demjenigen in Deutschland. Verglichen mit dem Grundtyp 1 entstand dabei in Deutschland eine geringere Gesamtsteuerbelastung, welche auf dem erhöhten Abschreibungssatz für Geschäftsbäude im Betriebsvermögen (3%) beruhte. Die Steuerbelastung blieb in Frankreich im wesentlichen gleich. In den Niederlanden ergab sich eine um 6,0 Prozentpunkte höhere Steuerbelastung. Diese resultierte u.a. aus der Besteuerung des Veräußerungsgewinns in Periode 6, welcher im Rahmen des Grundtyps 1 nicht steuerbar war. Die geringere Steuerbelastung in Österreich basierte auf höheren Abschreibungssätzen im Vergleich zum Grundtyp 1.

Im nächsten Schritt wurde die Betrachtung auf juristische Personen ausgeweitet (Grundtyp 3). In diesem Fall ergab sich in Deutschland trotz Abschaffung des Anrechnungsverfahrens das geringste Steuerniveau mit 29,1%. Die effektive Gesamtsteuerbelastung lag in Frankreich bei 37,2%, in den Niederlanden bei 55,4% und in Österreich bei 37,5%. Verglichen mit dem Grundtyp 2 änderte sich die Gesamtsteuerbelastung in Deutschland durch die unterschiedliche Verzinsung der betrieblichen und privaten Zahlungssalden nur marginal, da nachgewiesen werden konnte, dass trotz Abschaffung des Anrechnungsverfahrens eine Doppelbelastung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene - bei dem hier gewählten Datenkranz - durch das Halbeinkünfteverfahren fast vollständig vermieden wird. Die teilweise wesentlich höheren Einkommen- und Körperschaftsteuerbelastungen in Frankreich, den Niederlanden und Österreich resultierten einerseits aus den jeweils angewendeten Körperschaftsteuersystemen, die die Körperschaftsteuer entweder gar nicht (Nieder-

lande) oder nur teilweise (Frankreich und Österreich) auf die Einkommensteuer anrechnen. Andererseits ergaben sich die Steuerzahlungen aufgrund höherer Körperschaftsteuersätze.

Haupteinflussfaktoren für die zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen bei den drei Grundtypen waren die Unterschiede bei der Abschreibungsverrechnung, der Veräußerungsgewinnbesteuerung, der Ermittlung bzw. Erhebung der Grundsteuer sowie der Höhe der Grunderwerbsteuersätze:

- Abschreibungsverrechnung: Bei dem Ländervergleich sowie bei dem Vergleich der Ergebnisse der drei Grundtypen untereinander konnte festgestellt werden, dass die verschiedenen Systeme zur Abschreibungsverrechnung sowie die Abschreibungssätze maßgeblich das zu versteuernde Einkommen, die Einkommenssteuerzahllast und im Ergebnis die Gesamtsteuerbelastung beeinflussten. Es konnte nachgewiesen werden, dass bei dem gewählten Beispielfall beim Grundtyp 1 insbesondere die in Deutschland gewährten höheren Abschreibungssätze für Wohngebäude zu den höchsten absoluten Abschreibungsbeträgen führten. Im Vergleich zum Grundtyp 1 stellten sich die Grundtypen 2 und 3 für die untersuchten EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu Deutschland günstiger dar, da insbesondere der Abschreibungssatz für Geschäftsgebäude im Betriebsvermögen höher ist als in Deutschland.
- Veräußerungsgewinnbesteuerung: Es konnte festgestellt werden, dass das System zur Erfassung von Veräußerungsgewinnen die Höhe der effektiven Gesamtsteuerbelastung maßgeblich determinierte. Dieser Umstand konnte v.a. in den Niederlanden bei einem Vergleich der Gesamtsteuerbelastung des Grundtyps 1 mit den Grundtypen 2 und 3 ermittelt werden, da die Niederlande im Rahmen der hier untersuchten Staaten der einzige Staat waren, der Veräußerungsgewinne von privatem Grundbesitz nicht erfasst und besteuert.
- Grundsteuer: Obwohl in allen drei Grundtypen die vollständige Überwälzbarkeit der Grundsteuer angenommen wurde und somit die Grundsteuerzahlung nicht die

Gesamtsteuerbelastung beeinflusste, konnten insbesondere durch die Annahme der Relationshypothesen der Steuerwerte zu den Verkehrswerten die in den untersuchten Staaten zugrunde gelegten Grundsteuerbemessungsgrundlagen quantifiziert werden und v.a. die unterschiedlichen Grundsteuerzahlungen differenzierter hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen- und Steuersatzdifferenzen untersucht werden.

- Grunderwerbsteuer: Es konnte nachgewiesen werden, dass die im Vergleich zu Deutschland und Österreich erhöhten Grunderwerbsteuersätze in Frankreich und den Niederlanden die Bemessungsgrundlage der Abschreibungen, d.h. die Anschaffungskosten des Gebäudeanteils erhöhen und somit über die Abschreibungsverrechnung indirekt zu einem verminderten zu versteuernden Einkommen führen. Zum anderen ist jedoch zu beachten, dass die Grunderwerbsteuer aufgrund der gewählten modelltheoretischen Konzeption maßgeblich den Liquiditätssaldo, dadurch die Zinszahlungen und im Ergebnis die Gesamtsteuerbelastung beeinflusst.

Im sechsten Teil der Arbeit sind Reformvorschläge für die Grundbesitzbesteuerung in Deutschland erarbeitet worden. Ansatzpunkte für dieses Vorhaben waren die in der Grundlegung der Untersuchung aufgestellten Leitlinien der Besteuerung und die weiterführenden Erkenntnisse aus der normativen Analyse der deutschen Steuerrechtsnormen sowie der kritischen Würdigung der entsprechenden Vorschriften in Frankreich, den Niederlanden und Österreich. Für die Ableitung von *de-lege-ferenda*-Aussagen waren über die vorstehend genannten Bereiche insbesondere das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das objektive Nettoprinzip und das Prinzip der synthetischen Gesamteinkommensermittlung maßgebend, die jedoch sämtlich auf dem vorgestellten Referenzrahmen der Besteuerung basieren. Einige der im Ausland bereits angewendeten Besteuerungsgrundsätze konnten Deutschland als Vorbild dienen, während andere keinen Beitrag zur Fortentwicklung der deutschen Grundbesitzbesteuerung leisten konnten. **Im Ergebnis wird daher folgender Reformvorschlag unterbreitet:**

- Die Differenzierung der Abschreibungssätze für betrieblichen und privaten Grundbesitz ist zugunsten eines einheitlichen Abschreibungssatzes von 2% aufzugeben. Eine Differenzierung der Abschreibungsdauer in Abhängigkeit von der Gebäudeart ist jedoch mit den systemtragenden Besteuerungsprinzipien vereinbar. Erhöhte Absetzungen für Abnutzung und Sonderabschreibungen sind zukünftig nicht mehr im Steuerrecht zu integrieren, um eine einheitliche Anwendung von Abschreibungssätzen unabhängig von der Nutzungsart oder von der Zugehörigkeit zum Betriebs- und Privatvermögen zu gewährleisten.
- Da die gegenwärtige betragsmäßige Beschränkung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten gemäß § 10d EStG n.F. vorzugsweise die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trifft und gegen das Nettoprinzip und den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, ist diese Vorschrift aufzuheben. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist zumindest der einjährige Verlustrücktrag beizubehalten.
- Die Vorschrift des § 2a EStG ist vollständig aufzuheben, da negative Einkünfte aus entsprechenden Verlustzuweisungsgesellschaften hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit nunmehr durch § 2b EStG erfasst werden.
- Die Mindeststeuer für beschränkt Steuerpflichtige ist abzuschaffen, so dass die Einkünfte beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger demselben Tarif unterliegen.
- Bei deutsch-niederländischen Besteuerungsfällen ist es mangels einer Rückfallklausel im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen möglich, „weiße Einkünfte“ bei Veräußerungsgeschäften mit niederländischem Grundbesitz zu erzielen. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und nach dem Grundsatz der Ergiebigkeit der Besteuerung ist somit die Einführung einer entsprechenden Rückfallklausel zu fordern.
- Es sind alle Veräußerungsgewinne zu besteuern, sofern sie aus Vermögen stammen, das zur Einkünfteerzielung verwendet wird (Erwerbsvermögen). Daneben

ist festzustellen, dass eine Scheingewinnbesteuerung durch die Aufwertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anhand des vom Statistischen Bundesamt in Wiesbaden ermittelten Preisindex für Bauwerke vermieden werden könnte.

- Nach den Prinzipien der Unmerklichkeit und der Ergiebigkeit der Besteuerung ist es zweckmäßig, den Mieter zur Abführung einer 25%-igen Quellensteuer auf den Mietzins an das jeweilige Finanzamt des Belegenheitsstaats zu verpflichten. Die Steuer wird als Steuervorauszahlung des Vermieters auf seine endgültige Steuerschuld angerechnet.
- Da steuerwissenschaftlich zu rechtfertigende Gründe für die gewerbsteuerlichen Kürzungsvorschriften fehlen, ist die Aufhebung von § 9 Nr. 1 GewStG zu fordern.
- Zur Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaftsteuer ist die Veräußerungsvergleichsmethode zu verwenden, da dadurch die Ermittlung zeitnaher und sachgerechter Werte als Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer gewährleistet wird. Dieser Schätzwert ist durch die Übernahme von Kaufpreisen zu ermitteln, die in der nahen Vergangenheit für vergleichbare Objekte erzielt wurden. Insbesondere soll aber keine Formalisierung des anzuwendenden Kapitalisierungszinsfußes vorgenommen werden, da das größte Problem in der Bestimmung des angemessenen Zinsfußes bzw. Multiplikators besteht. Sofern der Multiplikator anhand vergleichbarer Objekte der Vergangenheit ermittelt wird, kann jedoch ein hinreichend sicherer Wert aus der Kombination der Veräußerungsvergleichs- und der Ertragswertmethode erreicht werden. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer soll der Vergleichspreis vom Steuerpflichtigen bei der jeweiligen Lagegemeinde angefordert werden, um diesen in der Steuererklärung als Wert des steuerpflichtigen Erwerbs anzugeben. Gleichzeitig ist der Steuerpflichtige aufgrund des Prinzips der Ergiebigkeit der Besteuerung und insbesondere aus Gründen der Erhebungssicherheit zu verpflichten, alle bewertungserheblichen Nachweise wie Baupläne, Grundbuchauszüge und Mieteinnahmen bei der Steuererklärung einzu-

reichen, um somit die Möglichkeit der Nachprüfung seitens der Finanzverwaltung zu erleichtern.

- Die Grundsteuer ist langfristig aufzuheben, da sie mit dem Äquivalenzprinzip nicht zu rechtfertigen ist und zudem zu einer Ungleichbehandlung des Grundbesitzes im Vergleich zu anderen Vermögensarten führt. Der Einnahmeausfall der Gemeinden könnte z.B. über eine verbesserte Regelung im Finanzausgleichsgesetz kompensiert werden. Als Übergangslösung ist aber die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zu reformieren. Da die Grundsteuer finanzwissenschaftlich als Sollertragsteuer charakterisiert wurde, stellt ein Ertragswert und nicht der Einheitswert eine grundsätzlich sachgerechtere Bemessungsgrundlage dar. Bei der Grundsteuer ist dem Steuerpflichtigen ähnlich wie bei der Erbschaftsteuer die Mitwirkungspflicht aufzuerlegen, bei der Gemeinde oder bei Grundstückssachverständigen Vergleichsmieten zu ermitteln, um diese z.B. alle vier Jahre der Finanzbehörde im Rahmen eines Feststellungsverfahrens mitzuteilen. Bis zum nächsten Feststellungszeitpunkt sind dann die Mieterträge anhand des Preisindex für Lebenshaltung oder des Preisindex für Mieten fortzuschreiben.
- Ausgehend von der festgestellten latenten Doppelbelastung einer Grundstückslieferung mit Umsatz- und Grunderwerbsteuer und der erhobenen Forderung nach einer Minimierung der Anzahl an Einzelsteuergesetzen sind Grundstückslieferungen in das Umsatzsteuergesetz aufzunehmen. Sofern ein Grundstück an einen Unternehmer geliefert wird, ist es aufgrund des Charakters der Umsatzsteuer erforderlich, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug bereits nach Ablauf des entsprechenden Voranmeldungszeitraums geltend machen kann. Bei Nicht-Unternehmern als Erwerber soll der Vergütungsanspruch zum Zeitpunkt der Weiterveräußerung fällig werden, da bis zu diesem Zeitpunkt die Einkommensverwendung fort dauert. Da unbebaute Grundstücke keiner planmäßigen Abnutzung unterliegen, führt die Weiterveräußerung zur Erstattung des ursprünglich gezahlten Vorsteuerbetrags. Bei bebauten Grundstücken hingegen unterliegen die Gebäude einer planmäßigen Abnutzung, so dass im Falle der Weiterveräußerung nicht der vollständige ursprünglich aus dem Einkommen verwendete Betrag zu-

rückfließt. Insofern mindert sich der zu erstattende Vorsteuerbetrag in Abhängigkeit von der Besitzdauer des bebauten Grundstücks. Aus Praktikabilitätsgründen ist der Vergütungsanspruch nach Maßgabe des einkommensteuerrechtlichen Abschreibungszeitraums zu mindern. Daher kann als Berichtigungszeitraum des Vorsteuervergütungsverfahrens bei nicht-unternehmerischen Grundstückslieferungen ein Zeitraum von 50 Jahren gefordert werden, wobei der Erstattungsbeitrag bereits zum Zeitpunkt der Grundstückslieferung unter der aufschiebenden Bedingung der Weiterveräußerung entsteht und durch Steuerbescheid festgesetzt wird.

- Als Vorbild zur Reformierung der deutschen Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungsvorgängen können die niederländischen Vorschriften gelten, da auch konzerninterne Restrukturierungen, d.h. Übertragungen aller Wirtschaftsgüter einer bestimmten Art einer oder aller Konzerngesellschaften auf eine andere Konzerngesellschaft, in den Niederlanden steuerneutral möglich sind. Sofern der aufgestellten Forderung zur Integration der Grunderwerbsteuer in das Umsatzsteuerrecht gefolgt wird, wäre eine Befreiungsvorschrift entbehrlich, da entweder aufgrund des Vorsteuervergütungsverfahrens oder der Vorschriften zur umsatzsteuerlichen Organschaft letztlich keine Umsatzsteuer anfällt.

Abschließend kann festgestellt werden, dass die Frage der sachgerechten Bewertung und Besteuerung von Immobilienvermögen auf nationaler wie internationaler Ebene auch noch rd. dreizehn Jahre nach dem 45. Kongress der International Fiscal Association in Barcelona aktuell ist und weiterhin Ansatzpunkte zur Fortentwicklung der deutschen Grundbesitzbesteuerung zu einem System, das eher mit fundamentalen Besteuerungsprinzipien vereinbar ist, bestehen.

Deutschland (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	66.238	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	114.065	116.795	119.594	122.461	125.400	194.653	112.718	115.431	118.214	121.063
10 Abschreibungen	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	19.562	19.562	14.128	14.128
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.383	41.129	39.616	36.752	33.917	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + freibleibend	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	97.443	96.819	95.952	93.749	91.592	87.714	73.933	72.696	66.042	64.835
19 Mieteinkünfte	16.622	19.976	23.642	28.712	33.808	106.939	38.785	42.735	52.172	56.228
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	691	997	1.580	6.053	10.921	12.774	14.790
21 = Summe der Einkünfte	16.622	19.976	23.642	29.403	34.805	108.519	44.838	53.656	64.946	71.018
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	16.622	19.976	23.642	29.403	34.805	108.519	44.838	53.656	64.946	71.018
nachrichtlich in DM	32.510	39.070	46.240	57.507	68.073	212.245	87.696	104.942	127.023	138.899
24 Einkommensteuerschuld einschl. SolZ	2.423	3.412	4.575	6.552	8.593	45.117	12.841	17.051	22.824	25.932
nachrichtlich in DM	4.738	6.673	8.947	12.815	16.807	88.241	25.114	33.349	44.640	50.719

		Deutschland (Fall I)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung											
25	Laufzeit in Jahren	20									
26	Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27	Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29	Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30	Zinsaufwand Darlehen	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
Kontokorrent											
31	Anfangsbestand	0	0	26.633	19.164	6.602	0	0	0	0	0
32	Neuaufnahme	0	26.633	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Tilgung	0	0	7.469	12.562	6.602	0	0	0	0	0
34	Endbestand	0	26.633	19.164	6.602	0	0	0	0	0	0
35	Zinsaufwand Kontokorrent	0	919	1.580	889	228	0	0	0	0	0
36	Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.383	41.129	39.616	36.752	33.917	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562

Deutschland (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-29.056	7.469	12.562	16.346	29.451	145.995	170.554	199.721	228.971
38 + Mieteinkünfte	16.622	19.976	23.642	28.712	33.808	106.939	38.785	42.735	52.172	56.228
39 + Abschreibungen	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	19.562	19.562	14.128	14.128
40 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	122.647	0	0	0	0
41 - <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42 + Zinseinkünfte	0	0	0	691	997	1.580	6.053	10.921	12.774	14.790
43 - Privater Zinsaufwand	0	167	0	0	0	0	0	0	0	0
44 - Einkommensteuer	2.423	3.412	4.575	6.552	8.593	45.117	12.841	17.051	22.824	25.932
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	26.633	-7.469	-12.562	-6.602	0	0	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-29.056	7.469	12.562	16.346	29.451	145.995	170.554	199.721	228.971	261.185
53 <i>steuerlich relevant</i>	-26.633	7.469	12.562	16.346	29.451	145.995	170.554	199.721	228.971	261.185
54 <i>steuerlich nicht relevant</i>	-2.423	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-29.056	7.469	12.562	16.346	29.451	145.995	170.554	199.721	228.971	261.185

Deutschland (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung										
Bemessungsgrundlagen										
56 bebautes Wohngrundstück 1	150.000									
57 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
58 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59 + Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675									
60 = Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0
61 bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
63 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
64 + Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350									
65 = Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350
66 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
68 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
69 + Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700									
70 = Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700
Abschreibungssätze										
71 bebautes Wohngrundstück 1	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72 bebautes Wohngrundstück 2	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,5%	2,5%
73 bebautes Geschäftsgrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
74 Abschreibungsbetrag	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	24.995	19.562	19.562	14.128	14.128

Vermögensteuer

Deutschland (Fall I)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

75
bis
89 *freibleibend*

Deutschland (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
109 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
110 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
111 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
112 - Bankverbindlichkeiten	598.500	593.633	554.664	510.602	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
113 + Liquiditätsbestand	-29.056	7.469	12.562	16.346	29.451	145.995	170.554	199.721	228.971	261.185
114 = Endvermögen nach Steuern	407.744	434.436	463.798	496.944	533.451	592.395	631.354	674.921	718.571	765.185
Endvermögen vor Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391	492.744
120 = Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744
Gesamtsteuerbelastung										
121 Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744
122 - Endvermögen nach Steuern	407.744	434.436	463.798	496.944	533.451	592.395	631.354	674.921	718.571	765.185
123 = Gesamtsteuerbelastung	39.173	44.020	51.382	60.534	72.328	115.414	134.732	160.413	193.420	231.559
124 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
125 Effektivrendite vor Steuern	6,4088%	6,7324%	7,0459%	7,3358%	7,6002%	9,0882%	8,9657%	8,9749%	8,9973%	9,0268%
126 Effektivrendite nach Steuern	-2,9181%	1,7041%	3,3618%	4,2953%	4,8984%	5,8994%	5,9959%	6,1086%	6,1484%	6,1822%
127 Effektive Gesamtsteuerbelastung	145,5327%	74,6881%	52,2871%	41,4474%	35,5491%	35,0873%	33,1240%	31,9368%	31,6639%	31,5128%

		Deutschland (Fall I)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung											
128	Einkommensteuer	2.423,00	6.031,62	11.341,96	19.116,36	29.666,03	75.929,87	93.560,56	117.480,90	149.032,13	185.824,64
129	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
130	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
131	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
132	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>37.988,38</u>	<u>40.040,04</u>	<u>41.417,64</u>	<u>42.661,97</u>	<u>39.484,13</u>	<u>41.171,44</u>	<u>42.932,10</u>	<u>44.387,87</u>	<u>45.734,36</u>
		<u>39.173,00</u>	<u>44.020,00</u>	<u>51.382,00</u>	<u>60.534,00</u>	<u>72.328,00</u>	<u>115.414,00</u>	<u>134.732,00</u>	<u>160.413,00</u>	<u>193.420,00</u>	<u>231.559,00</u>

Frankreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	88.032	92.258	96.686	101.327	106.191	95.390	99.969	104.768	109.797
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	38.202	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
7 + Grundsteuer (Umlage)	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
9 = Summe der Einnahmen	118.829	124.533	130.510	136.775	143.341	188.424	134.942	141.418	148.207	155.321
10 Abschreibungen	24.907	25.045	25.190	25.342	25.501	25.668	24.571	24.693	24.821	24.955
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
12 + Zinsaufwand	49.140	48.539	47.686	44.496	40.922	34.632	29.160	27.000	24.840	22.680
13 + Verwaltungsaufwand (Pauschale)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
14 + Versicherungsaufwand (Pauschale)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
15 + Grundsteuer	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
17 + Pauschalierte Ausgaben	5.040	5.282	5.535	5.801	6.080	6.371	5.723	5.998	6.286	6.588
18 = Summe der Ausgaben	110.556	111.845	112.973	111.860	110.463	106.454	95.190	95.142	95.196	95.355
19 Mieteinkünfte	8.273	12.688	17.537	24.915	32.878	81.970	39.752	46.276	53.011	59.966
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	670	1.054	1.481	6.018	11.588	14.147	16.964
21 = Summe der Einkünfte	8.273	12.688	17.537	25.585	33.932	83.451	45.770	57.864	67.158	76.930
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	8.273	12.688	17.537	25.585	33.932	45.249	45.770	57.864	67.158	76.930
						7.640				
nachrichtlich in FF	54.267	83.228	115.035	167.827	222.579	296.814	300.232	379.563	440.528	504.628
						50.115				
24 Einkommensteuerschuld	356	1.284	2.652	5.432	8.854	13.969	14.218	20.265	24.912	29.798
						19.041	0,380			
nachrichtlich in FF	2.338	8.420	17.394	35.631	58.079	91.632	93.263	132.929	163.411	195.461
						124.898				

		Frankreich (Fall I)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung											
25	Laufzeit in Jahren	20									
26	Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27	+ Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	- Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29	= Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30	Zinsaufwand	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680
Kontokorrent											
31	Anfangsbestand	0	0	47.985	41.659	31.239	15.310	0	0	0	0
32	Neuaufnahme	0	47.985	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Tilgung	0	0	6.326	10.420	15.929	15.310	0	0	0	0
34	Endbestand	0	47.985	41.659	31.239	15.310	0	0	0	0	0
35	Zinsaufwand Kontokorrent	0	1.919	3.586	2.916	1.862	612	0	0	0	0
36	Summe betrieblicher Zinsaufwand	49.140	48.539	47.686	44.496	40.922	34.632	29.160	27.000	24.840	22.680

Frankreich (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-48.341	6.326	10.420	15.929	21.106	129.336	160.366	193.308	230.796
38 + Mieteinkünfte	8.273	12.688	17.537	24.915	32.878	81.970	39.752	46.276	53.011	59.966
39 + Abschreibungen	24.907	25.045	25.190	25.342	25.501	25.668	24.571	24.693	24.821	24.955
40 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	139.808	0	0	0	0
41 + Pauschalierte Ausgaben	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.123	1.907	1.999	2.095	2.196
42 + Zinseinkünfte	0	0	0	670	1.054	1.481	6.018	11.588	14.147	16.964
43 - Privater Zinsaufwand	0	28	0	0	0	0	0	0	0	0
44 - Einkommensteuer	356	1.284	2.652	5.432	8.854	33.010	14.218	20.265	24.912	29.798
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	4.349	4.674	5.003
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	51.345	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	47.985	-6.326	-10.420	-15.929	-15.310	0	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-48.341	6.326	10.420	15.929	21.106	129.336	160.366	193.308	230.796	273.076
53 steuerlich relevant	-47.985	6.326	10.420	15.929	21.106	129.336	160.366	193.308	230.796	273.076
54 steuerlich nicht relevant	-356	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-48.341	6.326	10.420	15.929	21.106	129.336	160.366	193.308	230.796	273.076

Frankreich (Fall I)											
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
56	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
57	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
58	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	5.135									
60	= Bemessungsgrundlage	110.135									
61	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
63	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000
64	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	10.269									
65	= Bemessungsgrundlage	220.269									
66	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
68	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000
69	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	20.538									
70	= Bemessungsgrundlage	440.538									
Abschreibungssätze (in % der Einnahmen)											
71	bebautes Wohngrundstück 1	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72	bebautes Wohngrundstück 2	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%	8,0%
73	bebautes Geschäftsgrundstück	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
74	Abschreibungsbetrag	24.907	25.045	25.190	25.342	25.501	25.668	24.571	24.693	24.821	24.955

Frankreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Vermögensteuer										
75 freibleibend										
76 bebautes Wohngrundstück 1	150.000									
77 Verkehrswert	150.000	153.750	157.594	161.534	165.572	169.711	0	0	0	0
78 - Schuldposten	90.000	85.500	81.000	76.500	72.000	67.500	0	0	0	0
79 = Reinvermögen	60.000	68.250	76.594	85.034	93.572	102.211	0	0	0	0
80 bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
81 Verkehrswert	300.000	307.500	315.188	323.067	331.144	339.422	347.908	356.606	365.521	374.659
82 - Schuldposten	180.000	171.000	162.000	153.000	144.000	135.000	126.000	117.000	108.000	99.000
83 = Reinvermögen	120.000	136.500	153.188	170.067	187.144	204.422	221.908	239.606	257.521	275.659
84 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
85 Verkehrswert	600.000	615.000	630.375	646.134	662.288	678.845	695.816	713.211	731.042	749.318
86 - Schuldposten	360.000	342.000	324.000	306.000	288.000	270.000	252.000	234.000	216.000	198.000
87 = Reinvermögen	240.000	273.000	306.375	340.134	374.288	408.845	443.816	479.211	515.042	551.318
88 Bemessungsgrundlage	420.000	477.750	536.157	595.235	655.004	715.478	665.724	718.817	772.563	826.977
nachrichtlich in FF	2.755.019	3.133.835	3.516.959	3.904.486	4.296.545	4.693.228	4.366.863	4.715.130	5.067.681	5.424.614
89 Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	4.349	4.674	5.003
nachrichtlich in FF	0	0	0	0	0	0	0	28.527	30.659	32.819

Frankreich (Fall I)

Grundsteuer

Frankreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
109 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
110 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
111 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
112 - Bankverbindlichkeiten	598.500	614.985	577.159	535.239	487.810	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
113 + Liquiditätsbestand	-48.341	6.326	10.420	15.929	21.106	129.336	160.366	193.308	230.796	273.076
114 = Endvermögen nach Steuern	388.459	411.941	439.161	471.890	509.796	575.736	621.166	668.508	720.396	777.076
Endvermögen vor Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059	535.448
120 = Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448
Gesamtsteuerbelastung										
121 Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448
122 - Endvermögen nach Steuern	388.459	411.941	439.161	471.890	509.796	575.736	621.166	668.508	720.396	777.076
123 = Gesamtsteuerbelastung	51.701	55.065	61.974	71.417	84.552	114.252	135.809	170.427	212.263	262.372
124 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
125 Effektivrendite vor Steuern	4,8000%	5,4476%	6,0641%	6,6471%	7,1910%	8,6256%	8,7796%	9,0335%	9,2690%	9,4852%
126 Effektivrendite nach Steuern	-7,5098%	-0,9641%	1,4982%	2,9551%	3,9512%	5,3972%	5,7499%	5,9820%	6,1783%	6,3461%
127 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	#####	#####	#####	37,4281%	34,5084%	33,7798%	33,3445%	33,0947%

		Frankreich (Fall I)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung											
128	Einkommensteuer	356,00	1.704,38	4.780,85	11.371,71	22.464,81	57.260,86	76.286,56	103.472,81	137.481,46	179.173,58
129	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.228,28	11.177,34	17.851,05
130	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
131	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
132	Grunderwerbsteuer	<u>51.345,00</u>	<u>53.360,62</u>	<u>57.193,15</u>	<u>60.045,29</u>	<u>62.087,19</u>	<u>56.991,14</u>	<u>59.522,44</u>	<u>61.725,91</u>	<u>63.604,20</u>	<u>65.347,37</u>
		<u>51.701,00</u>	<u>55.065,00</u>	<u>61.974,00</u>	<u>71.417,00</u>	<u>84.552,00</u>	<u>114.252,00</u>	<u>135.809,00</u>	<u>170.427,00</u>	<u>212.263,00</u>	<u>262.372,00</u>

Niederlande (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	111.941	114.671	117.470	120.337	123.656	126.671	111.269	113.982	117.142	119.991
10 Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.998	42.665	42.308	39.805	36.907	31.493	26.085	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	70.939	71.236	71.525	69.683	67.843	63.126	53.856	52.022	51.152	49.918
19 Mieteinkünfte	41.002	43.435	45.945	50.654	55.813	63.545	57.413	61.960	65.990	70.073
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	298	693	1.004	5.762	10.750	12.418	15.136
21 = Summe der Einkünfte	41.002	43.435	45.945	50.952	56.506	64.549	63.175	72.710	78.408	85.209
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	16.800	19.446	22.138	24.877	27.665	30.503	28.623	31.146	33.717	36.338
<i>nachrichtlich in hfl</i>	37.022	42.853	48.786	54.822	60.966	67.220	63.077	68.637	74.302	80.078
24 Einkommensteuerschuld	5.040	5.834	6.642	7.463	8.300	9.151	8.587	9.344	10.115	10.901
<i>nachrichtlich in hfl</i>	11.107	12.856	14.636	16.447	18.290	20.166	18.923	20.591	22.291	24.023

		Niederlande (Fall I)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung											
25	Laufzeit in Jahren	20									
26	Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27	+ Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	- Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29	= Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30	Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent											
31	Anfangsbestand	0	0	53.498	52.790	44.987	32.998	16.292	0	0	0
32	Neuaufnahme	0	53.498	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Tilgung	0	0	708	7.803	11.989	16.706	16.292	0	0	0
34	Endbestand	0	53.498	52.790	44.987	32.998	16.292	0	0	0	0
35	Zinsaufwand Kontokorrent	0	1.872	3.720	3.422	2.729	1.725	570	0	0	0
36	Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	42.665	42.308	39.805	36.907	31.493	26.085	23.625	21.735	19.845

Niederlande (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-58.538	708	7.803	11.989	16.706	147.923	159.219	195.585	236.878
38 + Mieteinkünfte	41.002	43.435	45.945	50.654	55.813	63.545	57.413	61.960	65.990	70.073
39 + Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
40 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	187.025	0	0	0	0
41 - <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42 + Zinseinkünfte	0	0	0	298	693	1.004	5.762	10.750	12.418	15.136
43 - Privater Zinsaufwand	0	353	0	0	0	0	0	0	0	0
44 - Einkommensteuer	5.040	5.834	6.642	7.463	8.300	9.151	8.587	9.344	10.115	10.901
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	63.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	53.498	-708	-7.803	-11.989	-16.706	-16.292	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-58.538	708	7.803	11.989	16.706	147.923	159.219	195.585	236.878	284.186
53 <i>steuerlich relevant</i>	-53.498	708	7.803	11.989	16.706	147.923	159.219	195.585	236.878	284.186
54 <i>steuerlich nicht relevant</i>	-5.040	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-58.538	708	7.803	11.989	16.706	147.923	159.219	195.585	236.878	284.186

Niederlande (Fall I)

01

02

03

04

05

06

07

08

09

10

Abschreibung

Bemessungsgrundlagen

150.000

* 70%

105.000

6.300

111.300

300.000

* 70%

210.000

12.600

222.600

600.000

* 70%

420.000

25.200

445.200

Abschreibungssätze

0,0%

0,0%

0,0%

0

0

0

0

0

6

Niederlande (Fall I)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Vermögensteuer

75

bis

89 *freibleibend*

Niederlande (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
109 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
110 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
111 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
112 - Bankverbindlichkeiten	598.500	620.498	588.290	548.987	505.498	394.292	351.000	324.000	297.000	270.000
113 + Liquiditätsbestand	-58.538	708	7.803	11.989	16.706	147.923	159.219	195.585	236.878	284.186
114 = Endvermögen nach Steuern	<u>378.262</u>	<u>400.810</u>	<u>425.413</u>	<u>454.202</u>	<u>487.708</u>	<u>578.031</u>	<u>620.019</u>	<u>670.785</u>	<u>726.478</u>	<u>788.186</u>
Endvermögen vor Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733	480.403
120 = Endvermögen vor Steuern	<u>446.302</u>	<u>477.242</u>	<u>513.367</u>	<u>555.074</u>	<u>602.795</u>	<u>698.236</u>	<u>755.891</u>	<u>824.393</u>	<u>900.333</u>	<u>984.403</u>
Gesamtsteuerbelastung										
121 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403
122 - Endvermögen nach Steuern	<u>378.262</u>	<u>400.810</u>	<u>425.413</u>	<u>454.202</u>	<u>487.708</u>	<u>578.031</u>	<u>620.019</u>	<u>670.785</u>	<u>726.478</u>	<u>788.186</u>
123 = Gesamtsteuerbelastung	<u>68.040</u>	<u>76.432</u>	<u>87.954</u>	<u>100.872</u>	<u>115.087</u>	<u>120.205</u>	<u>135.872</u>	<u>153.608</u>	<u>173.855</u>	<u>196.217</u>
124 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
125 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,5969%	6,9201%	7,2199%	7,4940%	8,8409%	8,7573%	8,7954%	8,8416%	8,8911%
126 Effektivrendite nach Steuern	-9,9376%	-2,3112%	0,4278%	1,9765%	3,0344%	5,4671%	5,7219%	6,0271%	6,2775%	6,4971%
127 Effektive Gesamtsteuerbelastung	258,6868%	135,0346%	93,8180%	72,6243%	59,5089%	38,1613%	34,6614%	31,4744%	29,0004%	26,9258%

Niederlande (Fall I)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

128	Einkommensteuer	5.040,00	11.250,53	19.134,11	28.639,58	39.780,02	48.376,16	60.796,04	75.160,97	91.796,32	110.596,22
129	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
130	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
131	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
132	Grunderwerbsteuer	<u>63.000,00</u>	<u>65.181,47</u>	<u>68.819,89</u>	<u>72.232,42</u>	<u>75.306,98</u>	<u>71.828,84</u>	<u>75.075,96</u>	<u>78.447,03</u>	<u>82.058,68</u>	<u>85.620,78</u>
		<u>68.040,00</u>	<u>76.432,00</u>	<u>87.954,00</u>	<u>100.872,00</u>	<u>115.087,00</u>	<u>120.205,00</u>	<u>135.872,00</u>	<u>153.608,00</u>	<u>173.855,00</u>	<u>196.217,00</u>

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.184	88.425	90.724	93.083	95.503	83.988	86.172	88.412	90.711
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	42.510	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
7 + Grundsteuer (Umlage)	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
9 = Summe der Einnahmen	112.445	115.284	118.199	121.185	124.253	169.909	111.966	114.804	117.716	120.704
10 Abschreibungen	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
12 + Zinsaufwand	42.998	41.747	40.495	38.280	35.776	30.680	25.773	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
15 + Grundsteuer	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
17 + Pauschalierte Ausgaben	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	82.854	82.258	81.680	80.152	78.357	73.987	63.532	62.038	60.820	59.619
19 Mieteinkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	45.896	95.922	48.434	52.766	56.896	61.085
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	300	686	4.590	8.775	9.956	11.637
21 = Summe der Einkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	46.196	96.608	53.024	61.541	66.852	72.722
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	29.591	33.026	36.519	41.033	46.196	96.608	53.024	61.541	66.852	72.722
<i>nachrichtlich in öS</i>	407.181	454.448	502.512	564.626	635.671	1.329.355	729.626	846.823	919.904	1.000.677
24 Einkommensteuerschuld	7.975	9.384	10.816	12.667	14.783	39.169	17.377	21.636	24.291	27.226
<i>nachrichtlich in öS</i>	109.744	129.124	148.830	174.297	203.425	538.978	239.113	297.712	334.252	374.639

Österreich (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
25 Laufzeit in Jahren	20									
26 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30 Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
31 Anfangsbestand	0	0	27.248	27.248	26.963	18.686	7.362	0	0	0
32 Neuaufnahme	0	27.248	0	0	0	0	0	0	0	0
33 Tilgung	0	0	0	285	8.277	11.324	7.362	0	0	0
34 Endbestand	0	27.248	27.248	26.963	18.686	7.362	0	0	0	0
35 Zinsaufwand Kontokorrent	0	954	1.907	1.897	1.598	912	258	0	0	0
36 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	41.747	40.495	38.280	35.776	30.680	25.773	23.625	21.735	19.845

Österreich (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913
38 + Mieteinkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	45.896	95.922	48.434	52.766	56.896	61.085
39 + Abschreibungen	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781
40 + Anschaffungskosten unb. Grundstück	0	0	0	0	0	145.469	0	0	0	0
41 - <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	300	686	4.590	8.775	9.956	11.637
43 - Privater Zinsaufwand	0	558	349	0	0	0	0	0	0	0
44 - Einkommensteuer	7.975	9.384	10.816	12.667	14.783	39.169	17.377	21.636	24.291	27.226
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
49 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	27.248	0	-285	-8.277	-11.324	-7.362	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
53 <i>steuerlich relevant</i>	-27.248	0	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
54 <i>steuerlich nicht relevant</i>	-7.975	-4.980	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung										
Bemessungsgrundlagen										
56 bebautes Wohngrundstück 1	150.000									
57 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
58 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59 + Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675									
60 Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0
61 bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
63 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
64 + Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350									
65 Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350
66 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
68 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
69 + Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700									
70 = Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700
Abschreibungssätze										
71 bebautes Wohngrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72 bebautes Wohngrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
73 bebautes Geschäftsgrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
74 Abschreibungsbetrag	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781

Österreich (Fall I)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Vermögenssteuer

75
bis
89 *freibleibend*

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
109 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
110 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
111 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
112 - Bankverbindlichkeiten	598.500	594.248	562.748	530.963	491.186	385.362	351.000	324.000	297.000	270.000
113 + Liquiditätsbestand	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
114 = Endvermögen nach Steuern	401.577	421.372	443.437	468.514	496.638	558.857	591.685	628.771	668.513	711.190
Endvermögen vor Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
120 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
Gesamtsteuerbelastung										
121 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
122 - Endvermögen nach Steuern	401.577	421.372	443.437	468.514	496.638	558.857	591.685	628.771	668.513	711.190
123 = Gesamtsteuerbelastung	44.725	55.954	70.189	87.096	107.084	146.007	171.589	204.083	241.522	284.344
124 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
125 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,6063%	6,9381%	7,2458%	7,5270%	9,0124%	8,9085%	8,9344%	8,9713%	9,0136%
126 Effektivrendite nach Steuern	-4,3864%	0,1632%	1,8265%	2,7705%	3,4090%	4,8758%	5,0178%	5,1733%	5,3001%	5,4080%
127 Effektive Gesamtsteuerbelastung	170,0434%	97,5296%	73,6743%	61,7641%	54,7097%	45,8990%	43,6740%	42,0968%	40,9216%	40,0018%

Österreich (Fall I)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

128	Einkommensteuer	7.975,00	17.950,90	30.459,38	45.844,61	64.482,25	105.216,41	129.245,10	160.109,14	195.968,88	237.289,23
129	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
130	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
131	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
132	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>38.003,10</u>	<u>39.729,62</u>	<u>41.251,39</u>	<u>42.601,75</u>	<u>40.790,59</u>	<u>42.343,90</u>	<u>43.973,86</u>	<u>45.553,12</u>	<u>47.054,77</u>
		<u>44.725,00</u>	<u>55.954,00</u>	<u>70.189,00</u>	<u>87.096,00</u>	<u>107.084,00</u>	<u>146.007,00</u>	<u>171.589,00</u>	<u>204.083,00</u>	<u>241.522,00</u>	<u>284.344,00</u>

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.184	88.425	90.724	93.083	95.503	83.988	86.172	88.412	90.711
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	42.510	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
7 + Grundsteuer (Umlage)	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
9 = Summe der Einnahmen	112.445	115.284	118.199	121.185	124.253	169.909	111.966	114.804	117.716	120.704
10 Abschreibungen	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
12 + Zinsaufwand	42.998	41.747	40.495	38.280	35.776	30.680	25.773	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
15 + Grundsteuer	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
17 + Pauschalierte Ausgaben	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	82.854	82.258	81.680	80.152	78.357	73.987	63.532	62.038	60.820	59.619
19 Mieteinkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	45.896	95.922	48.434	52.766	56.896	61.085
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	300	686	4.590	8.775	9.956	11.637
21 = Summe der Einkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	46.196	96.608	53.024	61.541	66.852	72.722
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	29.591	33.026	36.519	41.033	46.196	96.608	53.024	61.541	66.852	72.722
nachrichtlich in öS	407.181	454.448	502.512	564.626	635.671	1.329.355	729.626	846.823	919.904	1.000.677
24 Einkommensteuerschuld	7.975	9.384	10.816	12.667	14.783	39.169	17.377	21.636	24.291	27.226
nachrichtlich in öS	109.744	129.124	148.830	174.297	203.425	538.978	239.113	297.712	334.252	374.639

Österreich (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
25 Laufzeit in Jahren	20									
26 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30 Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
31 Anfangsbestand	0	0	27.248	27.248	26.963	18.686	7.362	0	0	0
32 Neuaufnahme	0	27.248	0	0	0	0	0	0	0	0
33 Tilgung	0	0	0	285	8.277	11.324	7.362	0	0	0
34 Endbestand	0	27.248	27.248	26.963	18.686	7.362	0	0	0	0
35 Zinsaufwand Kontokorrent	0	954	1.907	1.897	1.598	912	258	0	0	0
36 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	41.747	40.495	38.280	35.776	30.680	25.773	23.625	21.735	19.845

Österreich (Fall I)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913
38 + Mieteinkünfte	29.591	33.026	36.519	41.033	45.896	95.922	48.434	52.766	56.896	61.085
39 + Abschreibungen	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781
40 + Anschaffungskosten unb. Grundstück	0	0	0	0	0	145.469	0	0	0	0
41 - <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
42 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	300	686	4.590	8.775	9.956	11.637
43 - Privater Zinsaufwand	0	558	349	0	0	0	0	0	0	0
44 - Einkommensteuer	7.975	9.384	10.816	12.667	14.783	39.169	17.377	21.636	24.291	27.226
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
49 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	27.248	0	-285	-8.277	-11.324	-7.362	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
53 <i>steuerlich relevant</i>	-27.248	0	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
54 <i>steuerlich nicht relevant</i>	-7.975	-4.980	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung										
Bemessungsgrundlagen										
56 bebautes Wohngrundstück 1	150.000									
57 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
58 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59 + Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675									
60 Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0
61 bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
63 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
64 + Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350									
65 Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350
66 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67 * Gebäudeanteil (in %)	70%									
68 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
69 + Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700									
70 = Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700
Abschreibungssätze										
71 bebautes Wohngrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72 bebautes Wohngrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
73 bebautes Geschäftsgrundstück	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%
74 Abschreibungsbetrag	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	11.411	9.781	9.781	9.781	9.781

Österreich (Fall I)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Vermögenssteuer

75
bis
89 *freibleibend*

Österreich (Fall I)

01

02

03

04

05

06

07

08

09

10

Grundsteuer

90	Steuersatz	1,000%
----	------------	--------

91 *freibleibend*

92	Steuerwerte in % der Verkehrswerte	30,9%
----	------------------------------------	-------

93	Bemessungsgrundlage	324.500
----	---------------------	---------

94 bebautes Wohngrundstück 1 464

95 + bebautes Wohngrundstück 2 927

96 + bebautes Geschäftsgrundstück	1.854
-----------------------------------	-------

97 = Grundsteuer	3.245
------------------	-------

Umsatzsteuer

98	Steuersatz	10,0%
----	------------	-------

99	bebautes Wohngrundstück 1	1.200
----	---------------------------	-------

100 + bebautes Wohngrundstück 2	2.400
---------------------------------	-------

101 + bebautes Geschäftsgrundstück	0
------------------------------------	---

102 = Umsatzsteuer	3.600
--------------------	-------

Gründerwerbsteuer

103	Steuersatz	3,5%
-----	------------	------

104 *freibleibend*

105	bebautes Wohngrundstück 1	5.250
-----	---------------------------	-------

106 + bebautes Wohngrundstück 2	10.500
---------------------------------	--------

107 + bebautes Geschäftsgrundstück	21.000
------------------------------------	--------

108 = Grunderwerbsteuer	36.750
-------------------------	--------

Österreich (Fall I)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
109 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
110 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
111 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
112 - Bankverbindlichkeiten	598.500	594.248	562.748	530.963	491.186	385.362	351.000	324.000	297.000	270.000
113 + Liquiditätsbestand	-35.223	-4.980	285	8.277	11.324	119.819	130.885	153.571	178.913	207.190
114 = Endvermögen nach Steuern	401.577	421.372	443.437	468.514	496.638	558.857	591.685	628.771	668.513	711.190
Endvermögen vor Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
120 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
Gesamtsteuerbelastung										
121 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
122 - Endvermögen nach Steuern	401.577	421.372	443.437	468.514	496.638	558.857	591.685	628.771	668.513	711.190
123 = Gesamtsteuerbelastung	44.725	55.954	70.189	87.096	107.084	146.007	171.589	204.083	241.522	284.344
124 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
125 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,6063%	6,9381%	7,2458%	7,5270%	9,0124%	8,9085%	8,9344%	8,9713%	9,0136%
126 Effektivrendite nach Steuern	-4,3864%	0,1632%	1,8265%	2,7705%	3,4090%	4,8758%	5,0178%	5,1733%	5,3001%	5,4080%
127 Effektive Gesamtsteuerbelastung	170,0434%	97,5296%	73,6743%	61,7641%	54,7097%	45,8990%	43,6740%	42,0968%	40,9216%	40,0018%

Österreich (Fall I)									
---------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

128	Einkommensteuer	7.975,00	17.950,90	30.459,38	45.844,61	64.482,25	105.216,41	129.245,10	160.109,14	195.968,88	237.289,23
129	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
130	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
131	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
132	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>38.003,10</u>	<u>39.729,62</u>	<u>41.251,39</u>	<u>42.601,75</u>	<u>40.790,59</u>	<u>42.343,90</u>	<u>43.973,86</u>	<u>45.553,12</u>	<u>47.054,77</u>
		<u>44.725,00</u>	<u>55.954,00</u>	<u>70.189,00</u>	<u>87.096,00</u>	<u>107.084,00</u>	<u>146.007,00</u>	<u>171.589,00</u>	<u>204.083,00</u>	<u>241.522,00</u>	<u>284.344,00</u>

Deutschland (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	66.238	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	114.065	117.388	120.187	123.054	125.993	195.246	113.226	115.939	118.722	121.571
10 Abschreibungen	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.383	41.129	39.528	36.527	33.780	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	102.383	101.759	100.804	98.464	96.395	92.654	78.788	77.551	70.897	69.690
19 Inländische Mieteinkünfte	12.275	15.629	19.383	24.590	29.598	102.592	34.438	38.388	47.825	51.881
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	828	1.107	1.900	6.655	11.683	13.702	15.897
21 = Summe der Einkünfte	12.275	15.629	19.383	25.418	30.705	104.492	41.093	50.071	61.527	67.778
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	12.275	15.629	19.383	25.418	30.705	104.492	41.093	50.071	61.527	67.778
<i>nachrichtlich in DM</i>	24.008	30.568	37.910	49.713	60.054	204.369	80.371	97.930	120.336	132.562
24 Einkommensteuerschuld einschl. SolZ	1.230	2.141	3.235	5.163	7.036	43.054	11.184	15.280	21.072	24.265
<i>nachrichtlich in DM</i>	2.406	4.188	6.328	10.097	13.762	84.207	21.874	29.885	41.214	47.458

Deutschland (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
25 Laufzeit in Jahren	20									
26 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29 Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30 Zinsaufwand Darlehen	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
Kontokorrent										
31 Anfangsbestand	0	0	26.633	16.618	2.628	0	0	0	0	0
32 Neuaufnahme	0	26.633	0	0	0	0	0	0	0	0
33 Tilgung	0	0	10.015	13.990	2.628	0	0	0	0	0
34 Endbestand	0	26.633	16.618	2.628	0	0	0	0	0	0
35 Zinsaufwand Kontokorrent	0	919	1.492	664	91	0	0	0	0	0
36 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.383	41.129	39.528	36.527	33.780	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562

Deutschland (Fall II)

Liquiditätssaldo

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
37 Anfangsbestand	0	-27.863	10.015	13.990	18.097	36.980	155.907	182.725	214.425	246.355
38 + Mieteinkünfte	12.275	15.629	19.383	24.590	29.598	102.592	34.438	38.388	47.825	51.881
39 + Abschreibungen	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475
40 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	122.647	0	0	0	0
41 + Zinseinkünfte	0	0	0	828	1.107	1.900	6.655	11.683	13.702	15.897
42 - Privater Zinsaufwand	0	85	0	0	0	0	0	0	0	0
43 - Einkommensteuer	1.230	2.141	3.235	5.163	7.036	43.054	11.184	15.280	21.072	24.265
44 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	26.633	-10.015	-13.990	-2.628	0	0	0	0	0
51 - Tilgung (29)	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-27.863	10.015	13.990	18.097	36.980	155.907	182.725	214.425	246.355	281.343
53 steuerlich relevant	-26.633	10.015	13.990	18.097	36.980	155.907	182.725	214.425	246.355	281.343
54 steuerlich nicht relevant	-1.230	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-27.863	10.015	13.990	18.097	36.980	155.907	182.725	214.425	246.355	281.343

Deutschland (Fall II)											
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
56 bebautes Wohngrundstück 1	150.000										
57 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
58 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000										
59 + Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675										
60 = Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0	
61 bebautes Wohngrundstück 2	300.000										
62 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
63 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000										
64 + Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350										
65 = Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	
66 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000										
67 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
68 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000										
69 + Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700										
70 = Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	
Abschreibungsätze											
71 bebautes Wohngrundstück 1	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
72 bebautes Wohngrundstück 2	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,5%	2,5%	
73 bebautes Geschäftsgrundstück	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	
74 Abschreibungsbetrag	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475	

Deutschland (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Vermögensteuer

81
bis
95 *freibleibend*

Deutschland (Fall II)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Grundsteuer

96	Steuersatz (bei Hebesatz: 447%)	1,56%								
97	<i>freibleibend</i>									
98	Steuerwerte in % der Verkehrswerte	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%	29,7%
99	Bemessungsgrundlage	311.859	311.859	311.859	311.859	311.859	267.308	267.308	267.308	267.308
100	bebautes Wohngrundstück 1	695	695	695	695	695	0	0	0	0
101	+ bebautes Wohngrundstück 2	1.390	1.390	1.390	1.390	1.390	1.390	1.390	1.390	1.390
102	+ bebautes Geschäftsgrundstück	2.780	2.780	2.780	2.780	2.780	2.780	2.780	2.780	2.780
103	= Grundsteuer	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170

Umsatzsteuer

104	Steuersatz	0,0%								
105	bebautes Wohngrundstück 1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
106	+ bebautes Wohngrundstück 2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
107	+ bebautes Geschäftsgrundstück	0	0	0	0	0	0	0	0	0
108	= Umsatzsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Grunderwerbsteuer

109	Steuersatz	3,5%								
110	<i>freibleibend</i>									
111	bebautes Wohngrundstück 1	5.250	0	0	0	0	0	0	0	0
112	+ bebautes Wohngrundstück 2	10.500	0	0	0	0	0	0	0	0
113	+ bebautes Geschäftsgrundstück	21.000	0	0	0	0	0	0	0	0
114	= Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0

Deutschland (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	593.633	552.118	506.628	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	-27.863	10.015	13.990	18.097	36.980	155.907	182.725	214.425	246.355	281.343
120 = Endvermögen nach Steuern	<u>408.937</u>	<u>436.982</u>	<u>467.772</u>	<u>502.669</u>	<u>540.980</u>	<u>602.307</u>	<u>643.525</u>	<u>689.625</u>	<u>735.955</u>	<u>785.343</u>
Endvermögen vor Steuern										
121 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
122 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
123 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
124 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
125 + Liquiditätsbestand	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391	492.744
126 = Endvermögen vor Steuern	<u>446.917</u>	<u>478.456</u>	<u>515.180</u>	<u>557.478</u>	<u>605.779</u>	<u>707.809</u>	<u>766.086</u>	<u>835.334</u>	<u>911.991</u>	<u>996.744</u>
Gesamtsteuerbelastung										
127 Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744
128 - Endvermögen nach Steuern	<u>408.937</u>	<u>436.982</u>	<u>467.772</u>	<u>502.669</u>	<u>540.980</u>	<u>602.307</u>	<u>643.525</u>	<u>689.625</u>	<u>735.955</u>	<u>785.343</u>
129 = Gesamtsteuerbelastung	<u>37.980</u>	<u>41.474</u>	<u>47.408</u>	<u>54.809</u>	<u>64.799</u>	<u>105.657</u>	<u>123.032</u>	<u>146.513</u>	<u>177.195</u>	<u>212.939</u>
130 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
131 Effektivrendite vor Steuern	6,4088%	6,7324%	7,0459%	7,3358%	7,6002%	9,0882%	8,9657%	8,9749%	8,9973%	9,0268%
132 Effektivrendite nach Steuern	-2,6340%	2,0016%	3,6561%	4,5943%	5,1929%	6,1927%	6,2854%	6,3948%	6,4307%	6,4587%
133 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	48,1102%	37,3715%	31,6742%	31,8900%	29,9700%	28,8518%	28,6485%	28,5834%

Deutschland (Fall II)									
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

134	Einkommensteuer	1.230,00	3.484,68	7.223,39	13.294,73	21.934,03	66.280,32	81.850,63	103.463,32	132.637,09	167.017,35
135	Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
136	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
137	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
138	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
139	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>37.989,32</u>	<u>40.184,61</u>	<u>41.514,27</u>	<u>42.864,97</u>	<u>39.376,68</u>	<u>41.181,37</u>	<u>43.049,68</u>	<u>44.557,91</u>	<u>45.921,65</u>
		<u>37.980,00</u>	<u>41.474,00</u>	<u>47.408,00</u>	<u>54.809,00</u>	<u>64.799,00</u>	<u>105.657,00</u>	<u>123.032,00</u>	<u>146.513,00</u>	<u>177.195,00</u>	<u>212.939,00</u>

Frankreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	88.032	92.258	96.686	101.327	106.191	95.390	99.969	104.768	109.797
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	33.891	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
7 + Grundsteuer (Umlage)	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
9 = Summe der Einnahmen	118.829	124.533	130.510	136.775	143.341	184.113	134.942	141.418	148.207	155.321
10 Abschreibungen	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
12 + Zinsaufwand	49.140	48.682	48.068	45.084	41.725	35.418	29.490	27.000	24.840	22.680
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
15 + Grundsteuer	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
17 + Gewerbesteuer	3.563	3.734	3.913	4.101	4.298	4.504	4.046	4.240	4.443	4.656
18 = Summe der Ausgaben	116.167	117.552	118.868	117.909	116.672	112.588	99.520	99.121	99.154	99.292
19 Mieteinkünfte	2.662	6.981	11.642	18.866	26.669	71.525	35.422	42.297	49.053	56.029
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	464	839	1.267	5.951	11.243	13.454	16.423
21 = Summe der Einkünfte	2.662	6.981	11.642	19.330	27.508	72.792	41.373	53.540	62.507	72.452
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	2.662	6.981	11.642	19.330	27.508	52.117	41.373	53.540	62.507	72.452
						20.675				
nachrichtlich in FF	17.462	45.792	76.367	126.796	180.441	341.865	271.389	351.199	410.019	475.254
24 Einkommensteuerschuld	0	219	1.064	3.208	6.220	17.391	12.157	18.103	22.586	27.559
						3.308				
nachrichtlich in FF	0	1.439	6.979	21.040	40.803	114.080	79.746	118.747	148.157	180.774
						21.699				

		Frankreich (Fall II)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung											
25	Laufzeit in Jahren	20									
26	Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27	+ Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	- Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29	= Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30	Zinsaufwand Darlehen	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680
Kontokorrent											
31	Anfangsbestand	0	0	51.548	47.651	39.938	26.681	8.258	0	0	0
32	Neuaufnahme	0	51.548	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Tilgung	0	0	3.897	7.713	13.257	18.423	8.258	0	0	0
34	Endbestand	0	51.548	47.651	39.938	26.681	8.258	0	0	0	0
35	Zinsaufwand Kontokorrent	0	2.062	3.968	3.504	2.665	1.398	330	0	0	0
36	Summe betrieblicher Zinsaufwand	49.140	48.682	48.068	45.084	41.725	35.418	29.490	27.000	24.840	22.680

Frankreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-51.548	3.897	7.713	13.257	18.423	130.347	150.737	185.606	224.959
38 + Mieteinkünfte	2.662	6.981	11.642	18.866	26.669	71.525	35.422	42.297	49.053	56.029
39 + Abschreibungen	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432
40 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	144.119	0	0	0	0
41 + Zinseinkünfte	0	0	0	464	839	1.267	5.951	11.243	13.454	16.423
42 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
43 - Einkommensteuer	0	219	1.064	3.208	6.220	20.699	12.157	18.103	22.586	27.559
44 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	51.345	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	51.548	-3.897	-7.713	-13.257	-18.423	-8.258	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-51.548	3.897	7.713	13.257	18.423	130.347	150.737	185.606	224.959	269.284
53 steuerlich relevant	-51.548	3.897	7.713	13.257	18.423	130.347	150.737	185.606	224.959	269.284
54 steuerlich nicht relevant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-51.548	3.897	7.713	13.257	18.423	130.347	150.737	185.606	224.959	269.284

Frankreich (Fall II)											
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
56	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
57	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
58	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	5.135									
60	= Bemessungsgrundlage	110.135									
61	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
63	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000
64	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	10.269									
65	= Bemessungsgrundlage	220.269									
66	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
68	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000
69	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	20.538									
70	= Bemessungsgrundlage	440.538									
Abschreibungssätze											
71	bebautes Wohngrundstück 1	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72	bebautes Wohngrundstück 2	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
73	bebautes Geschäftsgrundstück	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%
74	Abschreibungsbetrag	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432

Frankreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Gewerbsteuer										
75 Katastermietwert	19.258	20.182	21.150	22.166	23.230	24.346	21.868	22.918	24.018	25.170
76 + Hinzurechnungen										
77 - Kürzungen										
78 = Bemessungsgrundlage	19.258	20.182	21.150	22.166	23.230	24.346	21.868	22.918	24.018	25.170
nachrichtlich in FF	126.324	132.385	138.735	145.399	152.379	159.699	143.445	150.332	157.548	165.104
79 Steuersatz	18,5%									
80 Gewerbsteuer	3.563	3.734	3.913	4.101	4.298	4.504	4.046	4.240	4.443	4.656
nachrichtlich in FF	23.372	24.493	25.668	26.901	28.193	29.544	26.540	27.813	29.144	30.541

81
bis
95 *freibleibend*

Vermögensteuer

Frankreich (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Frankreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	618.548	583.151	543.938	499.181	386.258	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	-51.548	3.897	7.713	13.257	18.423	130.347	150.737	185.606	224.959	269.284
120 = Endvermögen nach Steuern	<u>385.252</u>	<u>405.949</u>	<u>430.462</u>	<u>460.519</u>	<u>495.742</u>	<u>568.489</u>	<u>611.537</u>	<u>660.806</u>	<u>714.559</u>	<u>773.284</u>
Endvermögen vor Steuern										
121 unbebautes Wohngrundstück	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
122 + bebautes Wohngrundstück	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
123 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
124 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
125 + Liquiditätsbestand	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059	535.448
126 = Endvermögen vor Steuern	<u>440.160</u>	<u>467.006</u>	<u>501.135</u>	<u>543.307</u>	<u>594.348</u>	<u>689.988</u>	<u>756.975</u>	<u>838.935</u>	<u>932.659</u>	<u>1.039.448</u>
Gesamtsteuerbelastung										
127 Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448
128 - Endvermögen nach Steuern	<u>385.252</u>	<u>405.949</u>	<u>430.462</u>	<u>460.519</u>	<u>495.742</u>	<u>568.489</u>	<u>611.537</u>	<u>660.806</u>	<u>714.559</u>	<u>773.284</u>
129 = Gesamtsteuerbelastung	<u>54.908</u>	<u>61.057</u>	<u>70.673</u>	<u>82.788</u>	<u>98.606</u>	<u>121.499</u>	<u>145.438</u>	<u>178.129</u>	<u>218.100</u>	<u>266.164</u>
130 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
131 Effektivrendite vor Steuern	4,8000%	5,4476%	6,0641%	6,6471%	7,1910%	8,6256%	8,7796%	9,0335%	9,2690%	9,4852%
132 Effektivrendite nach Steuern	-8,2733%	-1,6870%	0,8235%	2,3292%	3,3716%	5,1749%	5,5141%	5,8286%	6,0824%	6,2941%
133 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	#####	64,9592%	53,1136%	40,0053%	37,1942%	35,4779%	34,3791%	33,6429%

		Frankreich (Fall II)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung											
134	Einkommensteuer	0,00	227,17	1.420,37	5.225,81	12.932,94	35.710,26	51.484,89	75.544,41	106.564,10	145.418,83
135	Gewerbesteuer	3.563,00	7.569,24	12.410,23	17.816,17	23.676,79	27.414,24	33.276,63	39.688,07	46.596,50	53.969,42
136	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
137	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
138	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
139	Grunderwerbsteuer	<u>51.345,00</u>	<u>53.260,59</u>	<u>56.842,40</u>	<u>59.746,02</u>	<u>61.996,27</u>	<u>58.374,50</u>	<u>60.676,47</u>	<u>62.896,51</u>	<u>64.939,40</u>	<u>66.775,75</u>
		<u>54.908,00</u>	<u>61.057,00</u>	<u>70.673,00</u>	<u>82.788,00</u>	<u>98.606,00</u>	<u>121.499,00</u>	<u>145.437,99</u>	<u>178.128,99</u>	<u>218.100,00</u>	<u>266.164,00</u>

Niederlande (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	41.381	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	111.941	114.671	117.470	120.337	123.656	168.052	111.269	113.982	117.142	119.991
10 Abschreibungen	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.998	42.665	42.027	39.103	35.956	30.392	25.515	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	86.521	86.818	86.826	84.563	82.474	77.607	66.642	65.378	64.508	63.274
19 Mieteinkünfte	25.420	27.853	30.644	35.774	41.182	90.445	44.627	48.604	52.634	56.717
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	718	942	1.175	5.049	9.675	11.552	13.672
21 = Summe der Einkünfte	25.420	27.853	30.644	36.492	42.124	91.620	49.676	58.279	64.186	70.389
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	25.420	27.853	30.644	36.492	42.124	91.620	49.676	58.279	64.186	70.389
<i>nachrichtlich in hfl</i>	56.018	61.380	67.530	80.418	92.829	201.904	109.471	128.430	141.447	155.117
24 Einkommensteuerschuld	1.304	1.788	2.960	5.417	7.782	33.102	11.291	15.764	18.836	22.062
<i>nachrichtlich in hfl</i>	2.873	3.941	6.524	11.937	17.150	72.947	24.882	34.740	41.509	48.618

Niederlande (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
25 Laufzeit in Jahren	20									
26 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30 Zinsaufwand Darlehen	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
31 Anfangsbestand	0	0	53.498	44.746	32.980	17.823	0	0	0	0
32 + Neuaufnahme	0	53.498	0	0	0	0	0	0	0	0
33 - Tilgung	0	0	8.752	11.766	15.157	17.823	0	0	0	0
34 = Endbestand	0	53.498	44.746	32.980	17.823	0	0	0	0	0
35 Zinsaufwand Kontokorrent	0	1.872	3.439	2.720	1.778	624	0	0	0	0
36 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	42.665	42.027	39.103	35.956	30.392	25.515	23.625	21.735	19.845

Niederlande (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
37 Anfangsbestand	0	-54.802	8.752	11.766	15.157	18.424	125.845	150.586	179.457	211.163
38 + Mieteinkünfte	25.420	27.853	30.644	35.774	41.182	90.445	44.627	48.604	52.634	56.717
39 + Abschreibungen	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356
40 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	145.644	0	0	0	0
41 + Zinseinkünfte	0	0	0	718	942	1.175	5.049	9.675	11.552	13.672
42 - Privater Zinsaufwand	0	91	0	0	0	0	0	0	0	0
43 - Einkommensteuer	1.304	1.788	2.960	5.417	7.782	33.102	11.291	15.764	18.836	22.062
44 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
49 - Grunderwerbsteuer	63.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50 Veränderung Kontokorrent	0	53.498	-8.752	-11.766	-15.157	-17.823	0	0	0	0
51 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52 = Endbestand	-54.802	8.752	11.766	15.157	18.424	125.845	150.586	179.457	211.163	245.846
53 steuerlich relevant	-53.498	8.752	11.766	15.157	18.424	125.845	150.586	179.457	211.163	245.846
54 steuerlich nicht relevant	-1.304	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55 Kontrollsumme	-54.802	8.752	11.766	15.157	18.424	125.845	150.586	179.457	211.163	245.846

		Niederlande (Fall II)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
56	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
57	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
58	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	6.300									
60	= Bemessungsgrundlage	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300
61	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
63	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
64	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	12.600									
65	= Bemessungsgrundlage	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600
66	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
68	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
69	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	25.200									
70	= Bemessungsgrundlage	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200
Abschreibungssätze											
71	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
73	bebautes Geschäftsgrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
74	Abschreibungsbetrag	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356

Gewerbsteuer

75

bis

80 *freibleibend*

Niederlande (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

81
bis
95 *freibleibend*

Vermögensteuer

Niederlande (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

[illegible]

Niederlande (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	620.498	580.246	536.980	490.323	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	-54.802	8.752	11.766	15.157	18.424	125.845	150.586	179.457	211.163	245.846
120 = Endvermögen nach Steuern	381.998	408.854	437.420	469.377	504.601	572.245	611.386	654.657	700.763	749.846
Endvermögen vor Steuern										
121 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
122 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
123 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
124 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
125 + Liquiditätsbestand	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733	480.403
126 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403
Gesamtsteuerbelastung										
127 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403
128 - Endvermögen nach Steuern	381.998	408.854	437.420	469.377	504.601	572.245	611.386	654.657	700.763	749.846
129 = Gesamtsteuerbelastung	64.304	68.388	75.947	85.697	98.194	125.991	144.505	169.736	199.570	234.557
130 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
131 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,5969%	6,9201%	7,2199%	7,4940%	8,8409%	8,7573%	8,7954%	8,8416%	8,8911%
132 Effektivrendite nach Steuern	-9,0481%	-1,3358%	1,3639%	2,8178%	3,7385%	5,2904%	5,5104%	5,7050%	5,8528%	5,9674%
133 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	80,2907%	60,9718%	50,1134%	40,1599%	37,0765%	35,1365%	33,8038%	32,8834%

		Niederlande (Fall II)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung											
134	Einkommensteuer	1.304,00	3.199,41	6.656,31	13.198,23	22.982,49	57.181,06	72.619,91	94.646,34	121.595,56	153.942,67
135	Gewerbsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
136	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
137	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
138	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
139	Grunderwerbsteuer	<u>63.000,00</u>	<u>65.188,59</u>	<u>69.290,69</u>	<u>72.498,77</u>	<u>75.211,51</u>	<u>68.809,94</u>	<u>71.885,09</u>	<u>75.089,66</u>	<u>77.974,44</u>	<u>80.614,33</u>
		<u>64.304,00</u>	<u>68.388,00</u>	<u>75.947,00</u>	<u>85.697,00</u>	<u>98.194,00</u>	<u>125.991,00</u>	<u>144.505,00</u>	<u>169.736,00</u>	<u>199.570,00</u>	<u>234.557,00</u>

Österreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.184	88.425	90.724	93.083	95.503	83.988	86.172	88.412	90.711
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	45.770	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
7 + Grundsteuer (Umlage)	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
9 = Summe der Einnahmen	112.445	115.284	118.199	121.185	124.253	173.169	111.966	114.804	117.716	120.704
10 Abschreibungen	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
12 + Zinsaufwand	42.998	41.747	40.292	37.503	34.548	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
15 + Grundsteuer	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
17 + <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	95.352	94.756	93.975	91.873	89.627	85.573	75.228	73.992	72.774	71.573
19 Mieteinkünfte	17.093	20.528	24.224	29.312	34.626	87.596	36.738	40.812	44.942	49.131
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	584	877	1.237	5.861	11.083	12.968	15.160
21 = Summe der Einkünfte	17.093	20.528	24.224	29.896	35.503	88.833	42.599	51.895	57.910	64.291
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	17.093	20.528	24.224	29.896	35.503	88.833	42.599	51.895	57.910	64.291
<i>nachrichtlich in öS</i>	235.205	282.471	333.330	411.378	488.532	1.222.369	586.175	714.091	796.859	884.663
24 Einkommensteuerschuld	2.922	3.987	5.775	8.100	10.399	35.282	13.309	16.813	19.820	23.011
<i>nachrichtlich in öS</i>	40.214	54.866	79.465	111.465	143.098	485.485	183.132	231.346	272.730	316.632

Österreich (Fall II)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Darlehensentwicklung

25	Laufzeit in Jahren	20									
26	Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
27	+ Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	- Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
29	= Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
30	Zinsaufwand Darlehen	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845

Kontokorrent

31	Anfangsbestand	0	0	27.248	21.425	10.567	0	0	0	0	0
32	Neuaufnahme	0	27.248	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Tilgung	0	0	5.823	10.858	10.567	0	0	0	0	0
34	Endbestand	0	27.248	21.425	10.567	0	0	0	0	0	0
35	Zinsaufwand Kontokorrent	0	954	1.704	1.120	370	0	0	0	0	0
36	Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	41.747	40.292	37.503	34.548	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845

Österreich (Fall II)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Liquiditätssaldo

37	Anfangsbestand	0	-30.170	5.823	10.858	14.205	21.151	146.320	170.345	200.162	232.987
38	+ Mieteinkünfte	17.093	20.528	24.224	29.312	34.626	87.596	36.738	40.812	44.942	49.131
39	+ Abschreibungen	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735
40	+ Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	142.209	0	0	0	0
41	+ Zinseinkünfte	0	0	0	584	877	1.237	5.861	11.083	12.968	15.160
42	- Privater Zinsaufwand	0	205	0	0	0	0	0	0	0	0
43	- Einkommensteuer	2.922	3.987	5.775	8.100	10.399	35.282	13.309	16.813	19.820	23.011
44	- Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45	- Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
46	- Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47	- Umsatzsteuer (Zahllast)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
48	+ Umsatzsteuer (Umlage)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
49	- Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50	Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	27.248	-5.823	-10.858	-10.567	0	0	0	0	0
51	- Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
52	= Endbestand	-30.170	5.823	10.858	14.205	21.151	146.320	170.345	200.162	232.987	269.002
53	steuerlich relevant	-27.248	5.823	10.858	14.205	21.151	146.320	170.345	200.162	232.987	269.002
54	steuerlich nicht relevant	-2.922	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55	Kontrollsumme	-30.170	5.823	10.858	14.205	21.151	146.320	170.345	200.162	232.987	269.002

Österreich (Fall II)

01 02 03 04 05 06 07 08 09 10

Abschreibung

Bemessungsgrundlagen

56	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
57	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
58	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
59	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675									
60	Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0
61	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
62	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
63	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
64	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350									
65	Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350
66	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
67	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
68	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
69	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700									
70	= Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700

Abschreibungssätze

71	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
72	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
73	bebautes Geschäftsgrundstück	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%
74	Abschreibungsbetrag	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735

Österreich (Fall II)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Gewerbesteuer

75
bis
80 *freibleibend*

Österreich (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Vermögenssteuer

81

bis

95

freibleibend

Österreich (Fall II)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Grundsteuer

96	Steuersatz	1,000%								
97	<i>freibleibend</i>									
98	Steuerwerte in % der Verkehrswerte	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%	30,9%
99	Bemessungsgrundlage	324.500	324.500	324.500	324.500	324.500	278.100	278.100	278.100	278.100
100	bebautes Wohngrundstück 1	464	464	464	464	464	0	0	0	0
101	+ bebautes Wohngrundstück 2	927	927	927	927	927	927	927	927	927
102	+ bebautes Geschäftsgrundstück	1.854	1.854	1.854	1.854	1.854	1.854	1.854	1.854	1.854
103	= Grundsteuer	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781

Umsatzsteuer

104	Steuersatz	10,0%								
105	bebautes Wohngrundstück 1	1.200	1.231	1.263	1.296	1.330	1.364	0	0	0
106	+ bebautes Wohngrundstück 2	2.400	2.462	2.526	2.592	2.660	2.729	2.800	2.872	3.024
107	+ bebautes Geschäftsgrundstück	0	0	0	0	0	0	0	0	0
108	= Umsatzsteuer	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	3.024

Grunderwerbsteuer

109	Steuersatz	3,5%								
110	<i>freibleibend</i>									
111	bebautes Wohngrundstück 1	5.250	0	0	0	0	0	0	0	0
112	+ bebautes Wohngrundstück 2	10.500	0	0	0	0	0	0	0	0
113	+ bebautes Geschäftsgrundstück	21.000	0	0	0	0	0	0	0	0
114	= Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0

Österreich (Fall II)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
115 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
116 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
117 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
118 - Bankverbindlichkeiten	598.500	594.248	556.925	514.567	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
119 + Liquiditätsbestand	-30.170	5.823	10.858	14.205	21.151	146.320	170.345	200.162	232.987	269.002
120 = Endvermögen nach Steuern	<u>406.630</u>	<u>432.175</u>	<u>459.833</u>	<u>490.838</u>	<u>525.151</u>	<u>592.720</u>	<u>631.145</u>	<u>675.362</u>	<u>722.587</u>	<u>773.002</u>
Endvermögen vor Steuern										
121 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
122 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
123 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
124 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
125 + Liquiditätsbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
126 = Endvermögen vor Steuern	<u>446.302</u>	<u>477.326</u>	<u>513.626</u>	<u>555.610</u>	<u>603.722</u>	<u>704.864</u>	<u>763.274</u>	<u>832.854</u>	<u>910.035</u>	<u>995.534</u>
Gesamtsteuerbelastung										
127 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
128 - Endvermögen nach Steuern	406.630	432.175	459.833	490.838	525.151	592.720	631.145	675.362	722.587	773.002
129 = Gesamtsteuerbelastung	<u>39.672</u>	<u>45.151</u>	<u>53.793</u>	<u>64.772</u>	<u>78.571</u>	<u>112.144</u>	<u>132.129</u>	<u>157.492</u>	<u>187.448</u>	<u>222.532</u>
130 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
131 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,6063%	6,9381%	7,2458%	7,5270%	9,0124%	8,9085%	8,9344%	8,9713%	9,0136%
132 Effektivrendite nach Steuern	-3,1833%	1,4391%	3,0664%	3,9734%	4,5700%	5,9091%	5,9909%	6,1172%	6,2141%	6,2902%
133 Effektive Gesamtsteuerbelastung	150,8319%	78,2162%	55,8035%	45,1627%	39,2852%	34,4337%	32,7507%	31,5321%	30,7336%	30,2143%

Österreich (Fall II)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

134	Einkommensteuer	2.922,00	7.145,11	13.802,45	23.398,71	36.066,12	72.214,80	90.457,41	114.084,46	142.469,88	176.110,11
135	Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
136	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
137	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
138	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
139	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>38.005,89</u>	<u>39.990,55</u>	<u>41.373,29</u>	<u>42.504,88</u>	<u>39.929,20</u>	<u>41.671,59</u>	<u>43.407,54</u>	<u>44.978,12</u>	<u>46.421,89</u>
		<u>39.672,00</u>	<u>45.151,00</u>	<u>53.793,00</u>	<u>64.772,00</u>	<u>78.571,00</u>	<u>112.144,00</u>	<u>132.129,00</u>	<u>157.492,00</u>	<u>187.448,00</u>	<u>222.532,00</u>

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	66.238	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	114.065	117.388	120.187	123.054	125.993	195.246	113.226	115.939	118.722	121.571
10 Abschreibungen	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.383	41.552	40.795	38.771	36.746	32.548	26.791	23.288	21.425	19.726
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.865	4.170	4.170	4.170	4.170
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	195	227	37	0
18 = Summe der Ausgaben	102.383	102.182	102.071	100.708	99.361	95.860	80.623	77.778	70.934	69.854
19 Mieteinkünfte	12.275	15.206	18.116	22.346	26.632	99.386	32.603	38.161	47.788	51.717
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	0	0	1.909	2.220	367	0
21 = Summe der Einkünfte	12.275	15.206	18.116	22.346	26.632	99.386	34.512	40.381	48.155	51.717
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	12.275	15.206	18.116	22.346	26.632	99.386	34.512	40.381	48.155	51.717
<i>nachrichtlich in DM</i>	24.008	29.740	35.432	43.705	52.088	194.382	67.500	78.978	94.183	101.150
24 Körperschaftsteuerschuld einschl. SolZ	3.238	4.011	4.778	5.894	7.024	26.213	9.103	10.650	12.701	13.640
<i>nachrichtlich in DM</i>	6.332	7.844	9.345	11.527	13.738	51.268	17.803	20.830	24.841	26.678

		Deutschland (Fall III)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Ausschüttungsverhalten											
25	Ausschüttungsquote	100%									
26	Bardividende=Nettodividende	9.037	11.195	13.338	16.452	19.608	73.173	25.409	29.731	35.454	38.077
27	freibleibend	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	Bruttodividende	9.037	11.195	13.338	16.452	19.608	73.173	25.409	29.731	35.454	38.077
29	+ Zinseinkünfte	0	312	1.021	1.909	3.011	4.353	7.378	10.681	12.908	15.549
30	= Bemessungsgrundlage Einkommensteuer (nach Halbeinkünfteverfahren)	4.519	5.910	7.690	10.135	12.815	40.940	20.083	25.547	30.635	34.588
	nachrichtlich in DM	8.838	11.559	15.040	19.822	25.064	80.072	39.279	49.966	59.917	67.648
31	Einkommensteuerschuld	0	0	109	686	1.372	11.117	3.445	5.208	7.006	8.509
	nachrichtlich in DM	0	0	214	1.342	2.684	21.742	6.737	10.185	13.703	16.643
32	Anrechenbare Körperschaftsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Einkommensteuerzahllast	0	0	109	686	1.372	11.117	3.445	5.208	7.006	8.509
	nachrichtlich in DM	0	0	214	1.342	2.684	21.742	6.737	10.185	13.703	16.643

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
34 Laufzeit in Jahren	20									
35 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
36 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37 Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
38 Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
39 Zinsaufwand Darlehen	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
Kontokorrent										
40 Anfangsbestand	0	0	38.908	41.066	43.224	45.382	47.540	0	0	0
41 Neuaufnahme	0	38.908	2.158	2.158	2.158	2.158	0	0	0	4.758
42 Tilgung	0	0	0	0	0	0	47.540	0	0	0
43 Endbestand	0	38.908	41.066	43.224	45.382	47.540	0	0	0	4.758
44 Zinsaufwand Kontokorrent	0	1.342	2.759	2.908	3.057	3.206	1.640	0	0	164
45 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.383	41.552	40.795	38.771	36.746	32.548	26.791	23.288	21.425	19.726

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
46 Anfangsbestand	0	-29.871	18.386	32.636	50.311	71.558	197.614	176.325	208.438	241.269
47 + Mieteinkünfte	12.275	15.206	18.116	22.346	26.632	99.386	32.603	38.161	47.788	51.717
48 + Abschreibungen	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475
49 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	122.647	0	0	0	0
50 + Zinseinkünfte (betrieblich)	0	0	0	0	0	0	1.909	2.220	367	0
51 + Zinseinkünfte (privat)	0	312	1.021	1.909	3.011	4.353	7.378	10.681	12.908	15.549
52 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53 - Körperschaftsteuer	3.238	4.011	4.778	5.894	7.024	26.213	9.103	10.650	12.701	13.640
54 - Einkommensteuer	0	0	109	686	1.372	11.117	3.445	5.208	7.006	8.509
55 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
56 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
61 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	38.908	2.158	2.158	2.158	2.158	-47.540	0	0	4.758
62 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
63 = Endbestand	-29.871	18.386	32.636	50.311	71.558	197.614	176.325	208.438	241.269	282.619
64 steuerlich relevant	-38.908	-2.158	-2.158	-2.158	-2.158	57.489	6.858	3.767	-4.758	-8.525
65 steuerlich nicht relevant	9.037	20.544	34.794	52.469	73.716	140.125	169.467	204.671	246.027	291.144
66 Kontrollsumme	-29.871	18.386	32.636	50.311	71.558	197.614	176.325	208.438	241.269	282.619

Deutschland (Fall III)											
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
67 bebautes Wohngrundstück 1	150.000										
68 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
69 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000										
70 + Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675										
71 = Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0	
72 bebautes Wohngrundstück 2	300.000										
73 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
74 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000										
75 + Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350										
76 = Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	
77 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000										
78 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
79 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000										
80 + Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700										
81 = Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	
Abschreibungssätze											
82 bebautes Wohngrundstück 1	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
83 bebautes Wohngrundstück 2	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	2,5%	2,5%	
84 bebautes Geschäftsgrundstück	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	3,0%	
85 Abschreibungsbetrag	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	29.342	23.909	23.909	18.475	18.475	

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Gewerbesteuer										
86 Gewinn aus Gewerbebetrieb	12.275	15.206	18.116	22.346	26.632	99.386	34.512	40.381	48.155	51.717
87 + Hinzurechnungen	21.192	20.776	20.398	19.386	18.373	16.274	13.396	11.644	10.713	9.863
88 - Kürzungen	33.467	35.982	38.514	41.732	45.005	115.660	45.999	49.805	58.501	61.580
89 = Bemessungsgrundlage	0	0	0	0	0	0	1.909	2.220	367	0
nachrichtlich in DM	0	0	0	0	0	0	3.734	4.342	718	0
90 Steuersatz (bei Hebesatz: 447%)	20%									
91 Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	195	227	37	0
nachrichtlich in DM	0	0	0	0	0	0	382	444	73	0

92
bis
106 *freibleibend*

Vermögensteuer

Deutschland (Fall III)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
126 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
127 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
128 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
129 - Bankverbindlichkeiten	598.500	605.908	576.566	547.224	517.882	425.540	351.000	324.000	297.000	274.758
130 + Liquiditätsbestand	-29.871	18.386	32.636	50.311	71.558	197.614	176.325	208.438	241.269	282.619
131 = Endvermögen nach Steuern	406.929	433.078	461.970	494.287	530.176	596.474	637.125	683.638	730.869	781.861
Endvermögen vor Steuern										
132 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
133 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
134 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
135 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
136 + Liquiditätsbestand	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391	492.744
137 = Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744
Gesamtsteuerbelastung										
138 Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744
139 - Endvermögen nach Steuern	406.929	433.078	461.970	494.287	530.176	596.474	637.125	683.638	730.869	781.861
140 = Gesamtsteuerbelastung	39.988	45.378	53.210	63.191	75.603	111.490	129.432	152.500	182.281	216.421
141 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
142 Effektivrendite vor Steuern	6,4088%	6,7324%	7,0459%	7,3358%	7,6002%	9,0882%	8,9657%	8,9749%	8,9973%	9,0268%
143 Effektivrendite nach Steuern	-3,1121%	1,5450%	3,2258%	4,1556%	4,7693%	6,0206%	6,1338%	6,2789%	6,3487%	6,4114%
144 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	#####	43,3518%	37,2477%	33,7828%	31,6591%	30,1413%	29,5583%	29,1064%

Deutschland (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung										
145 Körperschaft- und Einkommensteuer	3.238,00	7.476,20	13.209,44	21.322,66	32.096,53	71.000,07	87.461,88	108.901,09	136.993,12	169.578,65
146 Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	221,52	494,96	558,66	577,83
147 Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
148 Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
149 Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
150 Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>37.901,80</u>	<u>40.000,56</u>	<u>41.868,34</u>	<u>43.506,47</u>	<u>40.489,93</u>	<u>41.748,60</u>	<u>43.103,95</u>	<u>44.729,22</u>	<u>46.264,52</u>
	<u>39.988,00</u>	<u>45.378,00</u>	<u>53.210,00</u>	<u>63.191,00</u>	<u>75.603,00</u>	<u>111.490,00</u>	<u>129.432,00</u>	<u>152.500,00</u>	<u>182.281,00</u>	<u>216.421,00</u>

Frankreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	88.032	92.258	96.686	101.327	106.191	95.390	99.969	104.768	109.797
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	33.891	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
7 + Grundsteuer (Umlage)	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
9 = Summe der Einnahmen	118.829	124.533	130.510	136.775	143.341	184.113	134.942	141.418	148.207	155.321
10 Abschreibungen	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
12 + Zinsaufwand	49.140	48.788	48.551	46.261	43.970	39.159	31.787	27.000	24.840	22.680
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
15 + Grundsteuer	9.629	10.091	10.575	11.083	11.615	12.173	10.934	11.459	12.009	12.585
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
17 + Gewerbesteuer	3.563	3.734	3.913	4.101	4.298	4.504	4.046	4.240	4.443	4.656
18 = Summe der Ausgaben	116.167	117.658	119.351	119.086	118.917	116.329	101.817	99.121	99.154	99.292
19 Mieteinkünfte	2.662	6.875	11.159	17.689	24.424	67.784	33.125	42.297	49.053	56.029
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	0	0	6.260	961	916	870
21 = Summe der Einkünfte	2.662	6.875	11.159	17.689	24.424	67.784	39.385	43.258	49.969	56.899
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	2.662	6.875	11.159	17.689	24.424	67.784	39.385	43.258	49.969	56.899
<i>nachrichtlich in FF</i>	17.462	45.097	73.198	116.032	160.211	444.634	258.349	283.754	327.775	373.233
24 Körperschaftsteuerschuld	940	2.429	3.942	6.249	8.629	23.948	13.915	15.283	17.654	20.102
<i>nachrichtlich in FF</i>	6.169	15.933	25.861	40.994	56.603	157.089	91.275	100.250	115.803	131.863

		Frankreich (Fall III)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Ausschüttungsverhalten											
25	Ausschüttungsquote	100%									
26	Bardividende=Nettodividende	1.722	4.446	7.217	11.440	15.795	43.836	25.470	27.975	32.315	36.797
27	<i>avoir fiscal</i>	846	2.186	3.548	5.624	7.766	21.553	12.524	13.755	15.889	18.092
28	Bruttodividende	2.568	6.632	10.765	17.064	23.561	65.389	37.994	41.730	48.204	54.889
29	+ Zinseinkünfte	0	103	463	1.121	2.118	3.497	5.925	8.755	11.245	14.024
30	= Bemessungsgrundlage Einkommensteuer	2.568	6.735	11.228	18.185	25.679	68.886	43.919	50.485	59.449	68.913
	<i>nachrichtlich in FF</i>	16.845	44.179	73.651	119.286	168.443	451.863	288.090	331.160	389.960	452.040
31	Einkommensteuerschuld	0	289	1.220	3.287	6.097	27.753	14.322	17.817	22.657	27.768
	<i>nachrichtlich in FF</i>	0	1.898	8.005	21.560	39.994	182.049	93.943	116.870	148.622	182.145
32	Anrechenbare Körperschaftsteuer	846	2.186	3.548	5.624	7.766	21.553	12.524	13.755	15.889	18.092
33	Einkommensteuerzahllast	-846	-1.897	-2.328	-2.337	-1.669	6.200	1.798	4.062	6.768	9.676
	<i>nachrichtlich in FF</i>	-5.549	-12.444	-15.271	-15.330	-10.948	40.669	11.794	26.645	44.395	63.470

Frankreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
34 Laufzeit in Jahren	20									
35 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
36 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
38 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
39 Zinsaufwand Darlehen	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680
Kontokorrent										
40 Anfangsbestand	0	0	54.210	57.075	59.940	62.805	65.670	0	0	0
41 + Neuaufnahme	0	54.210	2.865	2.865	2.865	2.865	0	0	0	0
42 - Tilgung	0	0	0	0	0	0	65.670	0	0	0
43 = Endbestand	0	54.210	57.075	59.940	62.805	65.670	0	0	0	0
44 Zinsaufwand Kontokorrent	0	2.168	4.451	4.681	4.910	5.139	2.627	0	0	0
45 Summe betrieblicher Zinsaufwand	49.140	48.788	48.551	46.261	43.970	39.159	31.787	27.000	24.840	22.680

Frankreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
46 Anfangsbestand	0	-51.642	6.149	16.157	31.055	50.637	172.889	136.248	168.348	204.572
47 + Mieteinkünfte	2.662	6.875	11.159	17.689	24.424	67.784	33.125	42.297	49.053	56.029
48 + Abschreibungen	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432
49 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	144.119	0	0	0	0
50 + Zinseinkünfte (betrieblich)	0	0	0	0	0	0	6.260	961	916	870
51 + Zinseinkünfte (privat)	0	103	463	1.121	2.118	3.497	5.925	8.755	11.245	14.024
52 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53 - Körperschaftsteuer	940	2.429	3.942	6.249	8.629	23.948	13.915	15.283	17.654	20.102
54 - Einkommensteuer	-846	-1.897	-2.328	-2.337	-1.669	6.200	1.798	4.062	6.768	9.676
55 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
56 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60 - Grunderwerbsteuer	51.345	0	0	0	0	0	0	0	0	0
61 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	54.210	2.865	2.865	2.865	2.865	-65.670	0	0	0
62 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
63 = Endbestand	-51.642	6.149	16.157	31.055	50.637	172.889	136.248	168.348	204.572	245.149
64 steuerlich relevant	-54.210	-2.865	-2.865	-2.865	-2.865	78.254	12.016	11.448	10.880	10.312
65 steuerlich nicht relevant	2.568	9.014	19.022	33.920	53.502	94.635	124.232	156.900	193.692	234.837
66 Kontrollsumme	-51.642	6.149	16.157	31.055	50.637	172.889	136.248	168.348	204.572	245.149

Frankreich (Fall III)											
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
67 bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0	
68 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
69 = Gebäudeanteil (in Euro)	105.000										
70 + Anteilige Grunderwerbsteuer	5.135										
71 = Bemessungsgrundlage	110.135										
72 bebautes Wohngrundstück 2	300.000										
73 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
74 = Gebäudeanteil (in Euro)	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	210.000	
75 + Anteilige Grunderwerbsteuer	10.269										
76 = Bemessungsgrundlage	220.269										
77 bebautes Geschäftsgrundstück	600.000										
78 * Gebäudeanteil (in %)	* 70%										
79 = Gebäudeanteil (in Euro)	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	420.000	
80 + Anteilige Grunderwerbsteuer	20.538										
81 = Bemessungsgrundlage	440.538										
Abschreibungssätze											
82 bebautes Wohngrundstück 1	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	
83 bebautes Wohngrundstück 2	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	
84 bebautes Geschäftsgrundstück	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	5,0%	
85 Abschreibungsbetrag	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	28.635	26.432	26.432	26.432	26.432	

Frankreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Gewerbsteuer										
86 Katastermietwert	19.258	20.182	21.150	22.166	23.230	24.346	21.868	22.918	24.018	25.170
87 + Hinzurechnungen										
88 - Kürzungen										
89 = Bemessungsgrundlage	19.258	20.182	21.150	22.166	23.230	24.346	21.868	22.918	24.018	25.170
nachrichtlich in FF	126.324	132.385	138.735	145.399	152.379	159.699	143.445	150.332	157.548	165.104
90 Steuersatz	18,5%									
91 Gewerbsteuer	3.563	3.734	3.913	4.101	4.298	4.504	4.046	4.240	4.443	4.656
nachrichtlich in FF	23.372	24.493	25.668	26.901	28.193	29.544	26.540	27.813	29.144	30.541

92

bis

106 *freibleibend*

Vermögensteuer

Frankreich (Fall III)

01

02

03

04

05

06

07

08

09

10

Frankreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
126 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
127 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
128 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
129 - Bankverbindlichkeiten	598.500	621.210	592.575	563.940	535.305	443.670	351.000	324.000	297.000	270.000
130 + Liquiditätsbestand	-51.642	6.149	16.157	31.055	50.637	172.889	136.248	168.348	204.572	245.149
131 = Endvermögen nach Steuern	385.158	405.539	429.482	458.315	491.832	553.619	597.048	643.548	694.172	749.149
Endvermögen vor Steuern										
132 unbebautes Wohngrundstück	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
133 + bebautes Wohngrundstück	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
134 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
135 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
136 + Liquiditätsbestand	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059	535.448
137 = Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448
Gesamtsteuerbelastung										
138 Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448
139 - Endvermögen nach Steuern	385.158	405.539	429.482	458.315	491.832	553.619	597.048	643.548	694.172	749.149
140 = Gesamtsteuerbelastung	55.002	61.467	71.653	84.992	102.516	136.369	159.927	195.387	238.487	290.299
141 Eingesetztes Eigenkapital in Periode I	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
142 Effektivrendite vor Steuern	4,8000%	5,4476%	6,0641%	6,6471%	7,1910%	8,6256%	8,7796%	9,0335%	9,2690%	9,4852%
143 Effektivrendite nach Steuern	-8,2957%	-1,7366%	0,7469%	2,2065%	3,2080%	4,7113%	5,1533%	5,4791%	5,7417%	5,9575%
144 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	#####	#####	55,3887%	45,3800%	41,3037%	39,3469%	38,0548%	37,1916%

Frankreich (Fall III)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

145	Körperschaft- und Einkommensteuer	94,00	649,23	2.477,08	7.181,50	15.989,70	49.691,90	68.107,88	94.422,62	128.332,58	170.703,20
146	Gewerbesteuer	3.563,00	7.567,74	12.396,48	17.873,21	23.912,60	27.698,12	32.520,81	39.061,24	46.019,36	53.455,70
147	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
148	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
149	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
150	Grunderwerbsteuer	<u>51.345,00</u>	<u>53.250,03</u>	<u>56.779,42</u>	<u>59.937,29</u>	<u>62.613,70</u>	<u>58.978,98</u>	<u>59.298,30</u>	<u>61.903,13</u>	<u>64.135,06</u>	<u>66.140,10</u>
		<u>55.002,00</u>	<u>61.467,00</u>	<u>71.652,98</u>	<u>84.992,00</u>	<u>102.516,00</u>	<u>136.369,00</u>	<u>159.926,99</u>	<u>195.386,99</u>	<u>238.487,00</u>	<u>290.299,00</u>

Niederlande (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	41.381	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	111.941	114.671	117.470	120.337	123.656	168.052	111.269	113.982	117.142	119.991
10 Abschreibungen	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.998	43.555	44.669	43.579	42.488	39.192	33.161	29.351	28.286	27.284
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	2.741	2.741	2.741	2.741	3.121	3.121	2.721	2.721	3.098	3.098
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 + Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	86.521	87.708	89.468	89.039	89.006	86.407	74.288	71.104	71.059	70.713
19 Mieteinkünfte	25.420	26.963	28.002	31.298	34.650	81.645	36.981	42.878	46.083	49.278
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	0	0	1.778	1.920	0	0
21 = Summe der Einkünfte	25.420	26.963	28.002	31.298	34.650	81.645	38.759	44.798	46.083	49.278
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	25.420	26.963	28.002	31.298	34.650	81.645	38.759	44.798	46.083	49.278
<i>nachrichtlich in hfl</i>	56.018	59.419	61.708	68.972	76.359	179.922	85.414	98.722	101.554	108.594
24 Körperschaftsteuerschuld	8.897	9.437	9.801	10.954	12.128	28.576	13.566	15.679	16.129	17.247
<i>nachrichtlich in hfl</i>	19.606	20.797	21.598	24.140	26.726	62.973	29.895	34.553	35.544	38.008

		Niederlande (Fall III)									
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Ausschüttungsverhalten											
25	Ausschüttungsquote	100%									
26	Bardividende=Nettodividende	16.523	17.526	18.201	20.344	22.522	53.069	25.193	29.119	29.954	32.031
27	freibleibend	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28	Bruttodividende	16.523	17.526	18.201	20.344	22.522	53.069	25.193	29.119	29.954	32.031
29	+ Zinseinkünfte	0	434	1.342	2.338	3.470	4.785	7.040	9.417	11.240	13.371
		0	956	2.957	5.152	7.647	10.545	15.514	20.752	24.770	29.466
30	= Bemessungsgrundlage Einkommensteuer	16.523	17.960	19.543	22.682	25.992	57.854	32.233	38.536	41.194	45.402
	nachrichtlich in hfl	36.412	39.579	43.067	49.985	57.279	127.493	71.032	84.922	90.780	100.053
31	Einkommensteuerschuld	4.131	4.410	4.638	5.238	5.856	13.578	6.790	8.201	8.739	10.474
	nachrichtlich in hfl	9.103	9.718	10.220	11.543	12.905	29.923	14.963	18.072	19.258	23.081
32	Anrechenbare Körperschaftsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
33	Einkommensteuerzahllast	4.131	4.410	4.638	5.238	5.856	13.578	6.790	8.201	8.739	10.474
	nachrichtlich in hfl	9.103	9.718	10.220	11.543	12.905	29.923	14.963	18.072	19.258	23.081

Niederlande (Fall III)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
34 Laufzeit in Jahren	20									
35 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
36 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
38 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
39 Zinsaufwand Darlehen	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
40 Anfangsbestand	0	0	78.918	94.836	110.754	126.672	142.590	75.864	87.730	99.454
41 + Neuaufnahme	0	78.918	15.918	15.918	15.918	15.918	0	11.866	11.724	13.644
42 - Tilgung	0	0	0	0	0	0	66.726	0	0	0
43 = Endbestand	0	78.918	94.836	110.754	126.672	142.590	75.864	87.730	99.454	113.098
44 Zinsaufwand Kontokorrent	0	2.762	6.081	7.196	8.310	9.424	7.646	5.726	6.551	7.439
45 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	43.555	44.669	43.579	42.488	39.192	33.161	29.351	28.286	27.284

Niederlande (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
46 Anfangsbestand	0	-66.526	10.024	24.929	42.373	62.509	189.429	134.502	163.059	193.594
47 + Mieteinkünfte	25.420	26.963	28.002	31.298	34.650	81.645	36.981	42.878	46.083	49.278
48 + Abschreibungen	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356
49 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	145.644	0	0	0	0
50 + Zinseinkünfte (betrieblich)	0	0	0	0	0	0	1.778	1.920	0	0
51 + Zinseinkünfte (privat)	0	434	1.342	2.338	3.470	4.785	7.040	9.417	11.240	13.371
52 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53 - Körperschaftsteuer	8.897	9.437	9.801	10.954	12.128	28.576	13.566	15.679	16.129	17.247
54 - Einkommensteuer	4.131	4.410	4.638	5.238	5.856	13.578	6.790	8.201	8.739	10.474
55 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
56 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58 - Umsatzsteuer (Zahllast)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
59 + Umsatzsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60 - Grunderwerbsteuer	63.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
61 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	78.918	15.918	15.918	15.918	15.918	-66.726	11.866	11.724	13.644
62 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
63 = Endbestand	-66.526	10.024	24.929	42.373	62.509	189.429	134.502	163.059	193.594	228.522
64 steuerlich relevant	-78.918	-15.918	-15.918	-15.918	-15.918	66.726	-11.866	-11.724	-13.644	-13.644
65 steuerlich nicht relevant	12.392	25.942	40.847	58.291	78.427	122.703	146.368	174.783	207.238	242.166
66 Kontrollsumme	-66.526	10.024	24.929	42.373	62.509	189.429	134.502	163.059	193.594	228.522

Niederlande (Fall III)											
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
67	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
68	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
69	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
70	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	6.300									
71	= Bemessungsgrundlage	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300	111.300
72	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
73	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
74	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
75	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	12.600									
76	= Bemessungsgrundlage	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600	222.600
77	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
78	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
79	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
80	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	25.200									
81	= Bemessungsgrundlage	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200	445.200
Abschreibungssätze											
82	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
83	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
84	bebautes Geschäftsgrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
85	Abschreibungsbetrag	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	15.582	13.356	13.356	13.356	13.356

Gewerbsteuer

86

bis

91 *freibleibend*

Niederlande (Fall III)									
01	02	03	04	05	06	07	08	09	10

Niederlande (Fall III)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Vermögensteuer

92

bis

106 *freibleibend*

Niederlande (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
126 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
127 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
128 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
129 - Bankverbindlichkeiten	598.500	645.918	630.336	614.754	599.172	520.590	426.864	411.730	396.454	383.098
130 + Liquiditätsbestand	-66.526	10.024	24.929	42.373	62.509	189.429	134.502	163.059	193.594	228.522
131 = Endvermögen nach Steuern	370.274	384.706	400.493	418.819	439.837	493.239	519.438	550.529	583.740	619.424
Endvermögen vor Steuern										
132 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
133 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
134 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
135 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
136 + Liquiditätsbestand	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733	480.403
137 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403
Gesamtsteuerbelastung										
138 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403
139 - Endvermögen nach Steuern	370.274	384.706	400.493	418.819	439.837	493.239	519.438	550.529	583.740	619.424
140 = Gesamtsteuerbelastung	76.028	92.536	112.874	136.255	162.958	204.997	236.453	273.864	316.593	364.979
141 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
142 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,5969%	6,9201%	7,2199%	7,4940%	8,8409%	8,7573%	8,7954%	8,8416%	8,8911%
143 Effektivrendite nach Steuern	-11,8395%	-4,2939%	-1,5728%	-0,0704%	0,9273%	2,7152%	3,0822%	3,4407%	3,7255%	3,9618%
144 Effektive Gesamtsteuerbelastung	#####	#####	122,7280%	100,9751%	87,6261%	69,2882%	64,8042%	60,8807%	57,8640%	55,4408%

Niederlande (Fall III)

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
145	Körperschaft- und Einkommensteuer	13.028,00	27.670,71	44.704,22	65.021,49	88.827,35	133.503,84	162.340,87	197.141,16	236.731,06	282.109,65
146	Gewerbsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
147	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
148	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
149	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
150	Grunderwerbsteuer	<u>63.000,00</u>	<u>64.865,29</u>	<u>68.169,78</u>	<u>71.233,51</u>	<u>74.130,65</u>	<u>71.493,16</u>	<u>74.112,13</u>	<u>76.722,84</u>	<u>79.861,94</u>	<u>82.869,35</u>
		<u>76.028,00</u>	<u>92.536,00</u>	<u>112.874,00</u>	<u>136.255,00</u>	<u>162.958,00</u>	<u>204.997,00</u>	<u>236.453,00</u>	<u>273.864,00</u>	<u>316.593,00</u>	<u>364.979,00</u>

Österreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.184	88.425	90.724	93.083	95.503	83.988	86.172	88.412	90.711
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	45.770	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
7 + Grundsteuer (Umlage)	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
9 = Summe der Einnahmen	112.445	115.284	118.199	121.185	124.253	173.169	111.966	114.804	117.716	120.704
10 Abschreibungen	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
12 + Zinsaufwand	42.998	42.345	41.958	40.284	38.610	34.732	28.238	24.025	22.504	20.982
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
15 + Grundsteuer	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	3.245	2.781	2.781	2.781	2.781
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
17 + Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18 = Summe der Ausgaben	95.352	95.354	95.641	94.654	93.689	90.537	77.951	74.392	73.543	72.710
19 Mieteinkünfte	17.093	19.930	22.558	26.531	30.564	82.632	34.015	40.412	44.173	47.994
20 + Zinseinkünfte	0	0	0	0	0	0	2.241	2.322	0	0
21 = Summe der Einkünfte	17.093	19.930	22.558	26.531	30.564	82.632	36.256	42.734	44.173	47.994
22 - Verlustverrechnung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23 = zu versteuerndes Einkommen	17.093	19.930	22.558	26.531	30.564	82.632	36.256	42.734	44.173	47.994
nachrichtlich in öS	235.205	274.243	310.405	365.075	420.570	1.137.041	498.893	588.033	607.834	660.412
24 Körperschaftsteuerschuld	5.812	6.776	7.670	9.021	10.392	28.095	12.327	14.530	15.019	16.318
nachrichtlich in öS	79.970	93.243	105.538	124.126	142.994	386.594	169.624	199.931	206.664	224.540

Österreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Ausschüttungsverhalten										
25 Ausschüttungsquote	100%									
26 Bardividende=Nettodividende	11.281	13.154	14.888	17.510	20.172	54.537	23.929	28.204	29.154	31.676
27 <i>freibleibend</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Bruttodividende	11.281	13.154	14.888	17.510	20.172	54.537	23.929	28.204	29.154	31.676
29 + Zinseinkünfte	0	370	0	1.818	2.893	4.195	6.560	11.883	11.199	13.449
30 = Bemessungsgrundlage Einkommensteuer	11.281	13.524	14.888	19.328	23.065	58.732	30.489	40.087	40.353	45.125
<i>nachrichtlich in öS</i>	155.230	186.094	204.863	265.959	317.381	808.170	419.538	551.609	555.269	620.934
31 Einkommensteuerschuld	721	1.109	1.298	2.197	3.004	11.222	5.138	8.095	8.048	9.478
<i>nachrichtlich in öS</i>	9.917	15.261	17.858	30.233	41.337	154.417	70.702	111.387	110.744	130.422
32 <i>freibleibend</i>										
33 Einkommensteuerzahllast	721	1.109	1.298	2.197	3.004	11.222	5.138	8.095	8.048	9.478
<i>nachrichtlich in öS</i>	9.917	15.261	17.858	30.233	41.337	154.417	70.702	111.387	110.744	130.422

Österreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
34 Laufzeit in Jahren	20									
35 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
36 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
37 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
38 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
39 Zinsaufwand Darlehen	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
40 Anfangsbestand	0	0	44.341	51.932	59.523	67.114	74.705	3.087	8.352	13.617
41 + Neuaufnahme	0	44.341	7.591	7.591	7.591	7.591	0	5.265	5.265	5.265
42 - Tilgung	0	0	0	0	0	0	71.618	0	0	0
43 = Endbestand	0	44.341	51.932	59.523	67.114	74.705	3.087	8.352	13.617	18.882
44 Zinsaufwand Kontokorrent	0	1.552	3.370	3.901	4.432	4.964	2.723	400	769	1.137
45 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	42.345	41.958	40.284	38.610	34.732	28.238	24.025	22.504	20.982

Österreich (Fall III)

	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
46 Anfangsbestand	0	-33.781	15.384	28.974	46.105	66.166	192.885	141.353	173.345	205.650
47 + Mieteinkünfte	17.093	19.930	22.558	26.531	30.564	82.632	34.015	40.412	44.173	47.994
48 + Abschreibungen	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735
49 + Nicht steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0	0	0	0	0	142.209	0	0	0	0
50 + Zinseinkünfte (betrieblich)	0	0	0	0	0	0	2.241	2.322	0	0
51 + Zinseinkünfte (privat)	0	370	0	1.818	2.893	4.195	6.560	11.883	11.199	13.449
52 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53 - Körperschaftsteuer	5.812	6.776	7.670	9.021	10.392	28.095	12.327	14.530	15.019	16.318
54 - Einkommensteuer	721	1.109	1.298	2.197	3.004	11.222	5.138	8.095	8.048	9.478
55 - Gewerbesteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
56 - Vermögensteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
57 - Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
58 - Umsatzsteuer (Zahllast)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
59 + Umsatzsteuer (Umlage)	3.600	3.693	3.789	3.888	3.990	4.093	2.800	2.872	2.947	3.024
60 - Grunderwerbsteuer	36.750	0	0	0	0	0	0	0	0	0
61 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	44.341	7.591	7.591	7.591	7.591	-71.618	5.265	5.265	5.265
62 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
63 = Endbestand	-33.781	15.384	28.974	46.105	66.166	192.885	141.353	173.345	205.650	241.297
64 steuerlich relevant	-44.341	-7.591	-7.591	-7.591	-7.591	71.618	-5.265	-5.265	-5.265	-5.265
65 steuerlich nicht relevant	10.560	22.975	36.565	53.696	73.757	121.267	146.618	178.610	210.915	246.562
66 Kontrollsumme	-33.781	15.384	28.974	46.105	66.166	192.885	141.353	173.345	205.650	241.297

Österreich (Fall III)											
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Abschreibung											
Bemessungsgrundlagen											
67	bebautes Wohngrundstück 1	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	150.000	0	0	0	0
68	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
69	= Gebäudeanteil (in Euro)	105.000									
70	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	3.675									
71	Bemessungsgrundlage	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	108.675	0	0	0	0
72	bebautes Wohngrundstück 2	300.000									
73	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
74	= Gebäudeanteil (in Euro)	210.000									
75	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	7.350									
76	Bemessungsgrundlage	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350	217.350
77	bebautes Geschäftsgrundstück	600.000									
78	* Gebäudeanteil (in %)	* 70%									
79	= Gebäudeanteil (in Euro)	420.000									
80	+ Anteilige Grunderwerbsteuer	14.700									
81	= Bemessungsgrundlage	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700	434.700
Abschreibungssätze											
82	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
83	bebautes Wohngrundstück	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%	2,0%
84	bebautes Geschäftsgrundstück	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%
85	Abschreibungsbetrag	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	23.909	21.735	21.735	21.735	21.735

Österreich (Fall III)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Gewerbesteuer

86

bis

91 *freibleibend*

Österreich (Fall III)

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Vermögensteuer

92

bis

106 *freibleibend*

Österreich (Fall III)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Endvermögen nach Steuern										
126 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
127 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
128 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
129 - Bankverbindlichkeiten	598.500	611.341	587.432	563.523	539.614	452.705	354.087	332.352	310.617	288.882
130 + Liquiditätsbestand	-33.781	15.384	28.974	46.105	66.166	192.885	141.353	173.345	205.650	241.297
131 = Endvermögen nach Steuern	403.019	424.643	447.442	473.782	503.052	564.580	599.066	640.193	681.633	726.415
Endvermögen vor Steuern										
132 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
133 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
134 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
135 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
136 + Liquiditätsbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
137 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
Gesamtsteuerbelastung										
138 Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534
139 - Endvermögen nach Steuern	403.019	424.643	447.442	473.782	503.052	564.580	599.066	640.193	681.633	726.415
140 = Gesamtsteuerbelastung	43.283	52.683	66.184	81.828	100.670	140.284	164.208	192.661	228.402	269.119
141 Eingesetztes Eigenkapital in Periode 1	420.000									
Effektive Gesamtsteuerbelastung										
142 Effektivrendite vor Steuern	6,2624%	6,6063%	6,9381%	7,2458%	7,5270%	9,0124%	8,9085%	8,9344%	8,9713%	9,0136%
143 Effektivrendite nach Steuern	-4,0431%	0,5512%	2,1322%	3,0581%	3,6747%	5,0540%	5,2040%	5,4102%	5,5278%	5,6315%
144 Effektive Gesamtsteuerbelastung	164,5615%	91,6564%	69,2682%	57,7949%	51,1798%	43,9217%	41,5839%	39,4453%	38,3835%	37,5222%

Österreich (Fall III)									
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Zusammensetzung der Gesamtsteuerbelastung

145	Körperschaft- und Einkommensteuer	6.533,00	14.844,89	25.737,98	39.683,50	57.016,64	98.730,35	121.569,98	149.529,78	183.569,21	222.690,86
146	Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
147	Vermögensteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
148	Grundsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
149	Umsatzsteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
150	Grunderwerbsteuer	<u>36.750,00</u>	<u>37.838,11</u>	<u>40.446,02</u>	<u>42.144,50</u>	<u>43.653,36</u>	<u>41.553,65</u>	<u>42.638,02</u>	<u>43.131,22</u>	<u>44.832,79</u>	<u>46.428,14</u>
		<u>43.283,00</u>	<u>52.683,00</u>	<u>66.184,00</u>	<u>81.828,00</u>	<u>100.670,00</u>	<u>140.284,00</u>	<u>164.208,00</u>	<u>192.661,00</u>	<u>228.402,00</u>	<u>269.119,00</u>

Welt ohne Steuern (BRD)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	109.200	111.930	114.729	117.596	120.535	123.550	108.548	111.261	114.044	116.893
10 Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 = Summe der Ausgaben	67.583	66.040	64.512	63.000	61.504	57.854	50.201	48.964	47.744	46.537
18 Mieteinkünfte	41.617	45.890	50.217	54.596	59.031	65.696	58.347	62.297	66.300	70.356
19 + Zinseinkünfte	0	349	1.207	2.402	3.970	5.936	12.530	19.551	22.957	26.997
20 = Summe der Einkünfte	41.617	46.239	51.424	56.998	63.001	71.632	70.877	81.848	89.257	97.353

Welt ohne Steuern (BRD)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
21 Laufzeit in Jahren	20									
22 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
23 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24 Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
25 Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
26 Zinsaufwand Darlehen	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562
Kontokorrent										
27 Anfangsbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29 Tilgung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Endbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
31 Zinsaufwand Kontokorrent	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.383	40.210	38.036	35.863	33.689	29.342	25.151	23.288	21.425	19.562

Welt ohne Steuern (BRD)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
33 Anfangsbestand	0	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391
34 + Mieteinkünfte	41.617	45.890	50.217	54.596	59.031	65.696	58.347	62.297	66.300	70.356
35 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	182.498	0	0	0	0
36 + Zinseinkünfte	0	349	1.207	2.402	3.970	5.936	12.530	19.551	22.957	26.997
37 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
40 = Endbestand	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391	492.744
Endvermögen vor Steuern										
41 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
42 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
43 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
44 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
45 + Liquiditätsbestand	10.117	24.856	44.780	70.278	101.779	261.409	305.286	360.134	422.391	492.744
46 = Endvermögen vor Steuern	446.917	478.456	515.180	557.478	605.779	707.809	766.086	835.334	911.991	996.744

Welt ohne Steuern (F)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	88.032	92.258	96.686	101.327	106.191	95.390	99.969	104.768	109.797
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
7 + Grundsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
9 = Summe der Einnahmen	109.200	114.442	119.935	125.692	131.726	138.049	124.008	129.959	136.198	142.736
10 Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.521	3.690	3.867	4.053	4.248	3.816	3.999	4.191	4.392
12 + Zinsaufwand	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.761	1.845	1.934	2.027	2.124	1.908	1.999	2.095	2.196
15 + Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	19.367	20.297	21.271	22.292	23.362	20.986	21.993	23.049	24.155
17 = Summe der Ausgaben	74.340	73.030	71.777	70.586	69.459	65.878	57.778	56.990	56.270	55.619
18 Mieteinkünfte	34.860	41.412	48.158	55.106	62.267	72.171	66.230	72.969	79.928	87.117
19 + Zinseinkünfte	0	134	671	1.766	3.474	5.858	13.357	21.591	26.396	32.272
20 = Summe der Einkünfte	34.860	41.546	48.829	56.872	65.741	78.029	79.587	94.560	106.324	119.389

Welt ohne Steuern (F)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
21 Laufzeit in Jahren	20									
22 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
23 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
25 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
26 Zinsaufwand Darlehen	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680
Kontokorrent										
27 Anfangsbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29 Tilgung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Endbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
31 Zinsaufwand Kontokorrent	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32 Summe betrieblicher Zinsaufwand	49.140	46.620	44.100	41.580	39.060	34.020	29.160	27.000	24.840	22.680

Welt ohne Steuern (F)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
33 Anfangsbestand	0	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059
34 + Mieteinkünfte	34.860	41.412	48.158	55.106	62.267	72.171	66.230	72.969	79.928	87.117
35 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	169.711	0	0	0	0
36 + Zinseinkünfte	0	134	671	1.766	3.474	5.858	13.357	21.591	26.396	32.272
37 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
40 = Endbestand	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059	535.448
Endvermögen vor Steuern										
41 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
42 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
43 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
44 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
45 + Liquiditätsbestand	3.360	13.406	30.735	56.107	90.348	243.588	296.175	363.735	443.059	535.448
46 = Endvermögen vor Steuern	440.160	467.006	501.135	543.307	594.348	689.988	756.975	838.935	932.659	1.039.448

Welt ohne Steuern (NL)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.100	88.253	90.459	92.720	95.038	83.498	85.585	87.725	89.918
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
7 + Grundsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
9 = Summe der Einnahmen	109.200	111.930	114.729	117.596	120.535	123.550	108.548	111.261	114.044	116.893
10 Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.444	3.530	3.618	3.709	3.802	3.340	3.423	3.509	3.597
12 + Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.722	1.765	1.809	1.854	1.901	1.670	1.712	1.755	1.798
15 + Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.942	19.416	19.901	20.398	20.908	18.370	18.829	19.300	19.782
17 = Summe der Ausgaben	68.198	66.623	65.064	63.520	61.993	58.280	50.565	49.301	48.054	46.820
18 Mieteinkünfte	41.002	45.307	49.665	54.076	58.542	65.270	57.983	61.960	65.990	70.073
19 + Zinseinkünfte	0	333	1.160	2.331	3.879	5.833	12.272	19.142	22.550	26.597
20 = Summe der Einkünfte	41.002	45.640	50.825	56.407	62.421	71.103	70.255	81.102	88.540	96.670

Welt ohne Steuern (NL)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
21 Laufzeit in Jahren	20									
22 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
23 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
25 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
26 Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
27 Anfangsbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29 Tilgung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Endbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
31 Zinsaufwand Kontokorrent	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845

Welt ohne Steuern (NL)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
33 Anfangsbestand	0	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733
34 + Mieteinkünfte	41.002	45.307	49.665	54.076	58.542	65.270	57.983	61.960	65.990	70.073
35 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	176.438	0	0	0	0
36 + Zinseinkünfte	0	333	1.160	2.331	3.879	5.833	12.272	19.142	22.550	26.597
37 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
40 = Endbestand	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733	480.403
Endvermögen vor Steuern										
41 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
42 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
43 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
44 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
45 + Liquiditätsbestand	9.502	23.642	42.967	67.874	98.795	251.836	295.091	349.193	410.733	480.403
46 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.242	513.367	555.074	602.795	698.236	755.891	824.393	900.333	984.403

Welt ohne Steuern (A)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
1 Mieteinnahmen	84.000	86.184	88.425	90.724	93.083	95.503	83.988	86.172	88.412	90.711
2 + Veräußerungsgewinne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3 + Erhaltungsaufwand (Umlage)	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
4 + Zinsaufwand (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5 + Verwaltungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
6 + Versicherungsaufwand (Umlage)	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
7 + Grundsteuer (Umlage)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8 + Sonstige Ausgaben (Umlage)	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
9 = Summe der Einnahmen	109.200	112.039	114.954	117.940	121.008	124.154	109.185	112.023	114.935	117.923
10 Abschreibungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
11 + Erhaltungsaufwand	3.360	3.447	3.537	3.629	3.723	3.820	3.360	3.447	3.536	3.628
12 + Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
13 + Verwaltungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
14 + Versicherungsaufwand	1.680	1.724	1.769	1.814	1.862	1.910	1.680	1.723	1.768	1.814
15 + Grundsteuer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16 + Sonstige Ausgaben	18.480	18.960	19.454	19.959	20.478	21.011	18.477	18.958	19.451	19.956
17 = Summe der Ausgaben	68.198	66.648	65.117	63.599	62.103	58.419	50.712	49.476	48.258	47.057
18 Mieteinkünfte	41.002	45.391	49.837	54.341	58.905	65.735	58.473	62.547	66.677	70.866
19 + Zinseinkünfte	0	333	1.163	2.343	3.907	5.885	12.537	19.633	23.104	27.233
20 = Summe der Einkünfte	41.002	45.724	51.000	56.684	62.812	71.620	71.010	82.180	89.781	98.099

Welt ohne Steuern (A)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Darlehensentwicklung										
21 Laufzeit in Jahren	20									
22 Anfangsbestand	630.000	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000
23 + Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
24 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
25 = Endbestand	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
26 Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845
Kontokorrent										
27 Anfangsbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
28 Neuaufnahme	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
29 Tilgung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30 Endbestand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
31 Zinsaufwand Kontokorrent	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
32 Summe betrieblicher Zinsaufwand	42.998	40.793	38.588	36.383	34.178	29.768	25.515	23.625	21.735	19.845

Welt ohne Steuern (A)										
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
Liquiditätssaldo										
33 Anfangsbestand	0	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435
34 + Mieteinkünfte	41.002	45.391	49.837	54.341	58.905	65.735	58.473	62.547	66.677	70.866
35 + Veräußerungserlös	0	0	0	0	0	181.622	0	0	0	0
36 + Zinseinkünfte (21)	0	333	1.163	2.343	3.907	5.885	12.537	19.633	23.104	27.233
37 - Privater Zinsaufwand	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
38 Veränderung Kontokorrent (+/-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39 - Tilgung	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	94.500	27.000	27.000	27.000	27.000
40 = Endbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
Endvermögen vor Steuern										
41 bebautes Wohngrundstück 1	147.900	145.800	143.700	141.600	139.500	0	0	0	0	0
42 + bebautes Wohngrundstück 2	295.800	291.600	287.400	283.200	279.000	274.800	270.600	266.400	262.200	258.000
43 + bebautes Geschäftsgrundstück	591.600	583.200	574.800	566.400	558.000	549.600	541.200	532.800	524.400	516.000
44 - Bankverbindlichkeiten	598.500	567.000	535.500	504.000	472.500	378.000	351.000	324.000	297.000	270.000
45 + Liquiditätsbestand	9.502	23.726	43.226	68.410	99.722	258.464	302.474	357.654	420.435	491.534
46 = Endvermögen vor Steuern	446.302	477.326	513.626	555.610	603.722	704.864	763.274	832.854	910.035	995.534

Literatur- und Rechtsquellenverzeichnis

A. Literaturverzeichnis

Altehoefer, Klaus u.a.: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. 3., vollständig überarb. Aufl., Herne, Berlin 1998.

Albers, Willi u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdWW); zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Sozialwissenschaften. Stuttgart u.a. 1988.

Aman, Günther: Einbringungen nach Strukturverbesserungsgesetz und Umgründungssteuergesetz – Vergleich und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, ÖStZ 1992, S. 197-212.

ders.: Grunderwerbsteuer bei Einlagen und Umgründungen ohne Gegenleistung in- und außerhalb des UmgrStG, ÖStZ 1994, S. 348-352.

Andel, Norbert: Subventionen, in: Albers, Willi u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdWW); zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Sozialwissenschaften, Bd. 7: Sozialismus bis Technischer Fortschritt. Stuttgart u.a. 1988, S. 491-510.

Arbeitsgruppe für Steuerreform der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.: Beschlüsse zur Reform des Steuerrechts, StuW 1996, S. 203-206.

Arndt, Hans W.: Europarecht. 5., neubearb. Aufl., Heidelberg 2001.

Aufermann, Ewald: Einkommensbesteuerung und Liquidationsgewinn, ZfhF 1929, S. 111-123.

Bärtels, Hans-Christian: Die französische Erbschaft- und Schenkungsteuer, IWB v. 24. März 1999, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1131-1150 (Teil 1).

Bareis, Peter: Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommenbesteuerung, FR 1991, S. 405-412.

ders.: Transparenz bei der Einkommensteuer- Zur systemgerechten Gestaltung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, StuW 1991, S. 38-51.

ders.: Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt, DBW 1999, S. 555-558.

Battis, Ulrich/Krautzberger, Michael/Löhr, Ralf-Peter: Baugesetzbuch: BauGB. 7. Aufl., München 1999.

Baur, Ulrich: Steuersystematisches Postulat und steuertechnische Möglichkeit der Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer. Diss. Köln 1974.

Beater, Axel: Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung anhand des Quellengedankens, StuW 1991, S. 33-37.

Becker, Helmut u.a.: DBA-Kommentar. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 8. Ergänzungslieferung, Juli 2001.

Beckerath, Erwin v./Beute, Hermann/Brinkmann, Carl u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften (HdSW); zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften. Stuttgart u.a. 1961.

Beranek, Axel: Werbungskostenpauschalierung bei Wohnraumvermietung, NWB v. 20. Juli 1998, Fach 3: Einkommensteuer: Einzeldarstellungen und Nebengesetze, S. 10483-10494.

Bijl, D.B.: Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting. 6., überarb. Aufl., Deventer 1998.

Binder, Gerhard: Änderungen der Einheitsbewertung und Vermögensbesteuerung durch das Abgabenänderungsgesetz 1982, ÖStZ 1983, S. 28-33.

Birk, Dieter: Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. 2. Aufl., München 1994.

ders. (Hrsg.): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Bd. 22 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1999.

Birkenfeld, Wolfram: Umsatzsteuer in Österreich, IWB v. 10. Mai 1995, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 301-312.

Bitz, Horst: Grundstücksgeschäfte: Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach der neueren Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, FR 1991, S. 438-444.

Blümich, Walter: Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 70. Ergänzungs-lieferung, Mai 2001.

Bone-Winkel, Thomas J.: Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerbelastungs-vergleiche: Stand, Methoden, Entwicklungsmöglichkeiten. Bielefeld 1994.

ders.: Steuerbelastungsvergleich, internationaler, in: Wacker, Wilhelm H. (Hrsg.): Lexikon der deutschen und internationalen Besteuerung. 3. Aufl., München 1994.

Borell, Rolf/Schemmel, Lothar: Zur Reform der Gemeindesteuern. Heft 31 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 1975.

dies.: Steuervereinfachung. Notwendigkeit, Grundlagen, Vorschläge. Heft 60 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 1986.

Boruttau, Ernst P.: Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar. 14., vollständig Neubearb. Aufl., München 1997.

Breithecker, Volker: Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Bielefeld 1999.

ders.: Das Besteuerungsverfahren als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StuW 2002, S. 326-335.

Brezing, Klaus: Umstrukturierung im Konzern, in: Schulze-Osterloh, Joachim (Hrsg.): Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Bd. 10 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1987, S. 195-208.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973. Tübingen 1974.

ders.: Gutachten über Probleme und Lösungsmöglichkeiten einer Bodenwertzuwachsbesteuerung. Heft 22 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1976.

ders.: Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats des Bundesministerium für Finanzen zur Diskussion über die Steuervereinfachung. Heft 27 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1979.

- Busse von Colbe, Walther*: Bewertung als betriebswirtschaftliches Problem – Betriebswirtschaftliche Grundüberlegungen –, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 39-53.
- Cattelaens, Heiner/Niermann, Walter/Tausch, Wolfgang*: Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Düsseldorf 1999.
- CCH New Law (Hrsg.)*: European Tax Rates and Tables. Oxfordshire (Loseblatt), Stand: 15. Ergänzungslieferung, Juni 2000.
- ders.*: French Tax & Business Law Guide. Oxfordshire/Levallois (Loseblatt), Stand: 146. Ergänzungslieferung, Dezember 2000.
- Christoffel, Hans Günter*: Bewertung von Betriebsgrundstücken bei Personen- und Kapitalgesellschaften, GmbHR 1998, S. 74-81.
- Courage, Christoph*: Fiktiver Vermögensübergang und Grunderwerbsteuer bei Formwechsel zwischen Kapital- und Personengesellschaft?, DB 1995, S. 1102-1105.
- ders.*: Keine Grunderwerbsteuerpflicht bei Formwechsel zwischen Kapital- und Personen(handels-)gesellschaft, NWB v. 23. März 1998, Fach 8: Grunderwerbsteuer, S. 1307-1308.
- Crezelius, Georg*: Steuerrecht II. Die einzelnen Steuerarten. 2. Aufl., München 1994.
- Damböck, Andreas*: Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich, SWI 1998, S. 314-322.
- Dautzenberg, Norbert*: Reformbedarf bei der beschränkten Steuerpflicht nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Asscher, DB 1996, S. 2248-2250.
- ders.*: Unternehmensbesteuerung im EG-Binnenmarkt. Problembereiche und Perspektiven. Köln/Bergisch Gladbach 1997.
- Dautzenberg, Norbert/Brüggemann, Alexander*: EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer, BB 1997, S. 123-133.
- Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz (Hrsg.)*: Doppelbesteuerung, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 84. Ergänzungslieferung, Juni 2001.

- Deutsches Anwaltsinstitut (Hrsg.):* Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85. Herne, Berlin 1985.
- Dietz, Gottfried/Foß, Heidemarie/Weis, Andrea:* Grunderwerbsteuer, Kommentar. Neuwied (Loseblatt), Stand: 13. Ergänzungslieferung, September 2000.
- Djanani, Christiana:* Internationales Steuerrecht. 2., überarb. Aufl., Wien 1998.
- Domann, Rita:* Österreich, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-82.
- Dongen van, Astrid:* Value added taxation in the Netherlands, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): Guides to European Taxation. Volume IV: Value added taxation in Europe, Binder ***: Italy, Luxembourg, Netherlands, Norway, Portugal, Spain. Amsterdam (Loseblatt), Stand: 109. Ergänzungslieferung, April 2001, Fach: Netherlands, S. 1-186.
- Doralt, Werner:* Bestandteile, Zubehör und Betriebsvorrichtungen im BewG, ÖStZ 1985, S. 94-97.
- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg:* Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Bd. II.: Bewertungsrecht, Vermögensteuern, Verkehrsteuern, Zölle und Verbrauchsteuern, Allgemeiner Teil. 3. Aufl., Wien 1996.
- dies.:* Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Bd. I.: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer. 6. Aufl., Wien 1998.
- Dossiers Pratiques Francis Lefebvre:* Impôts locaux. Taxe professionnelle, Révision foncières et d'habitation. 2. Aufl., Levallois 1994.
- Drabek, Christoph/Knotzinger, Helmut:* Wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet Schuldzinsenabzug auch beim Immobilienkauf durch beschränkt steuerpflichtige Kapitalanlagegesellschaft, Finanz Journal 1996, S. 283-285.
- Dubarry, Jacques:* France, in: CCH New Law (Hrsg.): European Tax Rates and Tables. Oxfordshire (Loseblatt), Stand: 15. Ergänzungslieferung, Juni 2000, Fach: France, S. 53,501-61,403 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangaben).
- Dziadkowski, Dieter:* Die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von einer „Steuerbetriebslehre“ zu einer unternehmenstheoretisch orientierten Steuerwissenschaft, DB 1983, S. 2045-2050.

Ebnet, Otto: Die Besteuerung des Wertzuwachses: Ein theoretischer Ansatz im Rahmen der Einkommensbesteuerung. Baden-Baden 1978.

Eder, Ulrich: Die Grunderwerbsteuer im Konzern, DStR 1994, S. 735-739.

Éditions Francis Lefebvre: Taxation of French Direct Investment Abroad, intertax 1980, S. 301-309 (Teil I), S. 350-355 (Teil II), S. 395-400 (Teil III), S. 430-439 (Teil IV).

Éditions Francis Lefebvre: Documentation Francis Lefebvre: Impôts locaux: Sommaire analytique v. 1 Oktober 1998.

Elschen, Rainer: Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, StuW 1991, S. 99-115.

ders.: Besteuerungsprinzipien, in: Wittmann, Waldemar u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 3 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Teilband 1 A-H. 5., völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 362-374.

Elschen, Rainer/Hüchtebrock, Michael: Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen, Finanz-Archiv 1983, S. 253-280.

Eßer, Josef: Steuerbelastungsvergleich, in: Strickrodt, Georg u.a.: Handwörterbuch des Steuerrechts, zweiter Band K-Z. 2., Neubearb. und erw. Aufl., München, Bonn 1981, S. 1267-1271.

Euler, Walter: Gemeiner Wert und Teilwert – Eine vergleichende Betrachtung –, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 155-168.

Europäische Zentralbank (Hrsg.): Monatsbericht Januar 1999. Frankfurt/Main 1999.

Fabry, Peter: Aktuelle Fragen zum gewerblichen Grundstückshandel, DStZ 1996, S. 26-28.

Falk, Bernd (Hrsg.): Fachlexikon Immobilienwirtschaft. 2. Aufl., Köln 2000.

Federmann, Rudolf: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht. 11., Neubearb. und erw. Aufl., Berlin 2000.

Fischer, Lutz: Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten. Baden-Baden 1980.

ders. (Hrsg.): Unternehmung und Steuer. Wiesbaden 1983.

ders.: Steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich, DStR 1987, S. 493-507.

ders.: Die Auswirkungen des Bundesverfassungsgerichts-Urteils zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerung des Grundvermögens für den „Steuerstandort“ Deutschland, IStR 1995, S. 593-599.

ders.: Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 4., neu bearb. Aufl., Bielefeld 1998.

Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Siegloch, Jochen: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStR 1980, S. 699-705.

Fischer, Peter: Bemerkungen zur Belastungsgleichheit bei der Grunderwerbsteuer, DB 1996, S. 2047-2049.

Fleischer, Heinrich: Die Vermeidung von Grunderwerbsteuer durch steuergünstige Gestaltungen bei der Umstrukturierung von Unternehmen, DStR 1996, S. 1390-1397.

Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus: Außensteuerrecht, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 47. Ergänzungslieferung, November 2000.

Flies, Rolf: Nochmals: Mindern Mieterumlagen den Werbungskostenpauschbetrag?, DB 1998, S. 748-750.

Foucault, Jean Paul: Frankreich, in: CDFI LXXVIa, Steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens. Deventer, Boston 1991, S. 303-335.

Fraberger, Friedrich: Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, S. 302-310.

Friauf, Heinrich: Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommenbesteuerung, StuW 1985, S. 308-318.

Fritz, Michael: Die Spaltung von Kapitalgesellschaften. Diss. Köln 1991.

Frotscher, Gerrit: Einkommensteuergesetz, Kommentar. Freiburg i. Br. (Loseblatt), Stand: 107. Ergänzungslieferung, November 2001.

Galavazi, Hans/Moons, Peter: Allgemeine Grundsätze des niederländischen Steuerrechts, IStR 1998, S. 70-76.

Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar. München 1996.

Geurts, Olav B.C.J.: Niederlande; Umsatzsteuerpflicht bei Immobilienvermietung, IWB v. 12. Mai 1999, Fach 1: Kurznachrichten, S. 337.

ders.: Niederländische Steuerpläne 2000, IWB 1999, IWB Aktuell, S. 945-946.

Götz, Hellmut: Verkehrsteuern bei Umwandlungsvorgängen, GmbHR 1998, S. 349-355.

Gotzen, P./Venemanns, C.: Grunderwerb und –besitz in den Niederlanden, IWB v. 10. September 1988, Fach 5: Niederlande, Gruppe 3, S. 159-168.

Grob, Heinz-Lothar: Das System der VOFI-Rentabilitätskennzahlen bei Investitionsentscheidungen, ZfB 1990, S. 179-192.

Grotherr, Siegfried: Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich. Baden-Baden 1987.

ders.: Probleme und Modelle der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Konzerne in der Europäischen Gemeinschaft. Unveröffentlichte Habilitationsschrift Hamburg 1994.

ders.: Grunderwerbsteuerliche Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen, BB 1994, S. 1970-1982.

ders.: Die Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, SteuerStud 1995, S. 101-111.

ders.: Das steuerliche Reorganisationsrecht für Unternehmen in Frankreich, Großbritannien, Österreich, der Schweiz und den USA – Teil II, IWB v. 14. August 1996, Fach 10: International, Gruppe 2, S. 1179-1192.

ders.: Steht der Verlustvor- und -rücktrag steuerpolitisch zur Disposition? (Teil I), BB 1998, S. 2337-2346.

Grotherr, Siegfried/Herfort, Claus/Strunk, Günter: Internationales Steuerrecht. Achim 1998.

Grütering, Heinrich: Private Vermögensverwaltung oder gewerblicher Grundstückshandel?, BB 1985, S. 1971-1975.

Harnacke, Ulrich M., in: Neye, Hans-Werner u.a.: Handbuch der Unternehmensumwandlung. 2. Aufl., Herne, Berlin 2001, Teil 5 Abschnitt 3: UmwStG: weitere Steuerprobleme, E. Grunderwerbsteuer.

Hausleithner, Annemarie: Vermeidung der Doppelbesteuerung im österreichischen Erbschaftsteuerrecht, ÖStZ 1985, S. 218-224.

Hax, Herbert: Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, ZfB 1964, S. 641-651.

Heinicke, Wolfgang: Diskriminierung im Ertragsteuerrecht der EG- und EWR-Staaten nach der Rechtsprechung des EuGH, DStR 1998, S. 1332-1339.

Hensel, Albert: Steuerrecht. Nachdruck der Ausgabe Springer: Berlin 1933. Berlin 1986.

Herfurt, Ulrich: Immobilienerwerb in Europa. Bonn 1998.

Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Sonderband zur Steuerreform 1999/2000/2002, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 2. Ergänzungslieferung, Mai 2000.

Herrmann, Karl/Heuer, Arndt/Raupach, Hermann: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 202. Ergänzungslieferung, Juni 2001.

Herzig, Norbert: Globalisierung und Besteuerung, Wpg 1998 (Sonderausgabe zum 50-jährigen Jubiläum), S. 280-296.

Herzig, Norbert/Briesemeister, Simone: Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DStR 1999, S. 1377-1383.

Herzig, Norbert/Dautzenberg, Norbert: Die Einwirkungen des EG-Rechts auf das deutsche Unternehmenssteuerrecht, DB 1997, S. 8-17.

Herzig, Norbert/Watrin, Christoph: Betriebswirtschaftliche Anforderungen an eine Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, S. 378-388.

Hey, Johanna: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Köln 1997.

dies: Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen – verfassungsrechtliche terra incognita, StuW 1998, S. 298-316.

Hofstra, H.J./Stevens, L.G.M.: Inkomstenbelasting. 5. Aufl., Deventer 1998.

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 169. Ergänzungslieferung, Juli 2001.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.: IDW Standard: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen (IDW S 1), Wpg 2000, S. 825-842.

Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.): Die große Finanzreform, Gutachten. Heft 80 der Schriftenreihe. Bonn 1966.

Finanzen und Steuern (Hrsg.): Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern in 2001 gegenüber 2000. Heft 393 der Schriftenreihe. Bonn 2001.

International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): Guides to European Taxation. Volume IV: Value added taxation in Europe, Binder ***: Italy, Luxembourg, Netherlands, Norway, Portugal, Spain. Amsterdam (Loseblatt), Stand: 109. Ergänzungslieferung, April 2001.

International Bureau of Fiscal Documentation/Deutsches Steuerberaterinstitut e.V./Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes (Hrsg.): Steuerberater-Handbuch Europa. Bonn (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Juli 2001.

Irrgang, Werner/Düring, Heinrich: Steuerliche Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel bei der Veräußerung von Grundstücken, DB 1984, S. 2161-2168.

- Jachmann, Monika:* Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Umverteilung, DBW 1999, S. 553-555.
- Jacobs, Otto H.:* Internationale Unternehmensbesteuerung. 4., Neubearb. und erw. Aufl., München 1999.
- Jakob, Wolfgang:* Möglichkeiten einer Vereinfachung der Bewertung des Grundbesitzes sowie einer befristeten Anwendung von differenzierten Zuschlägen zu den Einheitswerten, Heft 48 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1993.
- Jann, Martin:* Die Endbesteuerung von Zinsen in Österreich, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar. München 1996, S. 51-67.
- Jatzek, Hans:* Die Substanzbesteuerung der Landwirtschaft in ausgewählten EG-Ländern. Ein Vergleich der Steuersysteme und ihrer Belastungswirkungen. Stuttgart 1983.
- Jirousek, Heinz:* Unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gem. § 48 BAO, ÖStZ 1985, S. 44-48.
- ders.:* Entwurf eines neuen österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens, ÖStZ 1998, S. 500-504.
- Johns, Torsten:* Probleme einer Anpassung der deutschen Grunderwerbsbesteuerung an künftige EG-Richtlinien. Diss. Hamburg 1992.
- Just/Brückner:* Verkehrswert von Grundstücken gemäß Bundesbaugesetz. Düsseldorf 1961.
- Kapp, Reinhard:* Vorrang des Verfassungsrechts vor Verfahrensrecht – verfassungswidrige Grundbesitzprivilegierung, DStR 1990, S. 509-510.
- Kapp, Reinhard/Ebeling, Jürgen:* Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. Köln (Loseblatt), Stand: 41. Ergänzungslieferung, Juni 2001.
- Kempermann, Michael:* Check-Liste zum gewerblichen Grundstückshandel, DStR 1996, S. 1156-1160.
- Kessler, Wolfgang:* Die Euro-Holding. München 1996.

- Keun, Friedrich/Laumann, Elke/Tenhumberg, Ewald*: Rechnungslegungsvorschriften in den Niederlanden, IWB v. 25. Juni 1992, Fach 5: Niederlande, Gruppe 3, S. 169-183.
- dies.*: Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluß in Frankreich, IWB v. 10. Februar 1993, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 435-450.
- King, Mervyn/Fullerton, Don*: The Taxation of Income from Capital. A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany. Chicago 1984.
- Kirchhof, Paul*: Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, DStR 1984, S. 575-583.
- Kley, Max Dietrich/Sünner, Eckart/Willemsen, Arnold (Hrsg.)*: Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag: Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Köln 1997.
- Kohler, Gerhard*: Grundstückshandel - Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb, ÖStZ 1983, S. 269-279.
- Kohler, Gerhard*: Die Einkommenbesteuerung der natürlichen Personen. 2. Aufl., Wien 1995.
- Kohlrust-Schulz, Maren/Hausen, Brigitte*: Abgrenzung von nachträglichem Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand, FR 1996, S. 736-741.
- Kosing, Georg E.*: Die steuerliche Erfassung von Bodenwertsteigerungen als ein Ansatzpunkt für eine Reform der Bodenbesteuerung. Bad Honnef 1978.
- Kowallik, Andreas L.*: Das „Holland-Fonds“-Modell für Immobilieninvestitionen in den Niederlanden, IStR 1998, S. 578-582.
- Krabbe, Helmut*: Steuerliche Behandlung ausländischer Verluste nach § 2a EStG, RIW 1983, S. 42-45.
- Krause-Junk, Gerold*: Steuer IV: Verteilungslehren, in: Albers, Willi u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften (HdWW); zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Sozialwissenschaften, Bd. 7: Sozialismus bis Technischer Fortschritt. Stuttgart u.a. 1988, S. 332-356.

Kruimel, J.P.: Theorie en praktijk van den gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen. 4. Aufl., Deventer 1997.

Kruschwitz, Lutz: Investitionsrechnung. 8. neubearb. Aufl., München u.a. 2000.

Kußmaul, Heinz: Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre, StuW 1995, S. 3-14.

Küting, Karlheinz: Ein erneutes Plädoyer für eine Einheitsbesteuerung – Fortschrittliches Konzernrechnungswesen als Grundlage einheitlicher Konzernbesteuerung, DB 1990, S. 489-497.

Küting, Karlheinz/Altmeier, David/Günther, Barbara: Wegweiser durch das französische Bilanzrecht, IWB v. 25. Juni 1997, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 521-526.

dies: Die Grundpfeiler des französischen Bilanzrechts, IWB v. 14. Januar 1998, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 529-544.

Lademann, Fritz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Stuttgart u.a. (Loseblatt), Stand: 130. Ergänzungslieferung, Januar 2001.

Landesbausparkassen im Deutschen Sparkassen- und Giroverband (Hrsg.): Casa Europa, Ergebnisse einer Markstudie. Bonn 1998.

Lang, Joachim: Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes. Münsteraner Symposion. Bd. II. Köln 1985.

ders.: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht. Köln 1988.

ders.: Entwurf eines Steuergesetzbuches. Heft 49 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen. Bonn 1993.

ders.: Einkünfteerzielungsabsicht bei Bauherrenmodellen mit Rückkaufsangeboten oder Verkaufsgarantien, FR 1997, S. 201-210.

Lefebvre, Francis/Pöllath, Reinhard/Rädler Albert J.: Steuern in Frankreich. Erweiterte deutsche Fassung von Les Impôts en France. Köln 1976.

Lenneis, Christian: Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, ÖStZ 1998, S. 572-578.

- Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm*: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz. Köln (Loseblatt), Stand: 84. Ergänzungslieferung, Oktober 2000.
- Lenz, Carl Otto (Hrsg.)*: EG-Handbuch, Recht im Binnenmarkt. 2., überarb. und wesentlich erw. Aufl., Herne/Berlin 1994
- Leitner, Reinhard*: Das Steuerrecht Österreichs, IWB v. 11 . April 2001, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 523-530.
- Loritz, Karl-Georg*: Verfassungsrechtlicher Rahmen für eine vernünftige Neubewertung des Grundbesitzes, DStR 1995, Beihefter zu Heft 8, S. 1-20.
- Loukota, Helmut*: Verlustvortrag für Steuerausländer. Mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, S. 62-64.
- ders.*: Internationale Verlustverwertung. Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, S. 162-164.
- Lutter, Marcus*: Die Holding - Erscheinungsformen und der für dieses Buch maßgebende Rechtsbegriff der Holding, in: Lutter, Marcus (Hrsg.): Holding-Handbuch. Köln 1995, S. 1-30.
- ders (Hrsg.)*: Holding-Handbuch. Köln 1995.
- Maiterth, Ralf*: Wettbewerbsneutralität der Besteuerung. Bielefeld 1999.
- Manke, Klaus*: Angeklagt: § 2a EStG, DStZ 1984, S. 235-244.
- Mark, Alfons*, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 293-308.
- Martens, C.J.M./van Straaten, J.C.*: Wegwijs in de Successiewet en de Wet op belastingen van rechtsverkeer. 4., veränderte Aufl., Lelystad 1999.
- Maschinda, Andreas/Widinski, Margit*: Austria, in: CCH New Law (Hrsg.): European Tax Rates and Tables. Oxfordshire (Loseblatt), Stand: 15. Ergänzungslieferung, Juni 2000, Fach: Austria, S. 3,501-9,952 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangaben).

Massanet, Juan Ramallo/ Reixach, Lluís Penuelas: Generalbericht (in deutscher Sprache), in: CDFI LXXVIa: Steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens. Deventer, Boston 1991, S. 89-115.

Meering, A. u.a.: Elsevier Belasting Almanak 2001. 46. Aufl., Amsterdam 2001.

Meincke, Jens Peter: Bewertung als Rechtsproblem, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 7-38.

Mémento Pratique Francis Lefebvre (Hrsg.): Fiscal 2001. Levallois 2001.

Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001.

Meyding, Dietrich: Ist eine verfassungskonforme Vermögensbesteuerung überhaupt möglich?, DStR 1992, S. 1113-1117.

Mirrè, Ludwig: Verkehrsteuern, in: Gerloff, Wilhelm/Neumark, Fritz (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II. Tübingen 1927, S. 274-309.

Mobach H./Sillevis, L.W./de Vries, N.H.: Cursus Belastingrecht. Deventer (Loseblatt), Stand: 318. Ergänzungslieferung, Juni 2001.

Möllinger, Pius: Nichtsteuerbare Vorgänge im Grunderwerbsteuerrecht, DVR 1970, S. 67-71.

Moench, Dietmar: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. Neuwied (Loseblatt), Stand: 32. Ergänzungslieferung, Juni 2001.

Müssener, Ingo: Großbritannien, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-84.

ders.: Niederlande, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-96.

Neumark, Fritz: Finanz- und Steuerrechtsbelastungsvergleich, internationaler, in: Beckerath, Erwin v./Beute, Hermann/Brinkmann, Carl u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Sozialwissenschaften (HdSW); zugleich Neuauflage des Handwörterbuchs der Staatswissenschaften, Bd. 3: Domänen-Fondswirtschaft. Stuttgart u.a. 1961, S. 653-668.

ders.: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik. Tübingen 1970.

ders. (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II: Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen. 3. gänzlich Neubearb. Aufl., Tübingen 1980.

Neye, Hans-Werner u.a.: Handbuch der Unternehmensumwandlung. 2. Aufl., Herne, Berlin 2001.

Novacek, Erich: Ausschluss des Verlustabzugs für die Jahre 1996 und 1997 - verfassungswidrige Verfassungsbestimmung?, Finanz Journal 1998, S. 28-31.

Oberhauser, Alois: Erbschaft- und Schenkungsteuern, in: Neumark, Fritz (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II: Öffentliche Unternehmungen, Grundlegung der Lehre von den öffentlichen Einnahmen, Die Lehre von den Steuern, Nichtsteuerliche öffentliche Einnahmen. 3. gänzlich Neubearb. Aufl., Tübingen 1980, S. 487-508.

Obermeier, Arnold: Gewerblicher Grundstückshandel, NWB v. 14. April 1997, Fach 3: Einkommensteuer: Einzeldarstellungen und Nebengesetze, S. 10017-10048.

Obluda, Sybille: Das Steuerrecht der Niederlande, IWB v. 28. Januar 1998, Fach 5: Niederlande, Gruppe 2, S. 239-254.

dies.: Änderungen bei der Besteuerung niederländischer Einkünfte aus Vermögen, IWB v. 8. März 2000, Fach 5: Niederlande, Gruppe 2, S. 295-296, S. 296.

OECD (Hrsg.): Taxes on immovable property. Paris 1983.

dies.: OECD Financial Statistics. Part 1: Financial Statistics monthly. Section 2: Domestic markets - interest rates. Paris/Frankreich 1989 (bis 1998).

Otto, Lieselotte/Busch, Stephan: Formwechselnde Umwandlungen und Grunderwerbsteuerpflicht nach dem Jahressteuergesetz 1997, BB 1997, S. 1024-1025.

Overgaauw, J.A.C.A./Verhoeven, H.B.A.: Fiscale Encyclopedie de Vakstudie: Inkomstenbelasting 2001. Deventer 2000.

dies.: Fiscale Encyclopedie de Vakstudie: Inkomstenbelasting, Bd. *****: Art. 10-14. Deventer (Loseblatt), Stand: 1244. Ergänzungslieferung, Juli 2001.

Pahlke, Armin: Vollständige oder wesentliche Änderung des Gesellschafterbestands einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft, NWB v. 16. Dezember 1997, Fach 8: Grunderwerbsteuer, S. 1295-1306.

Pahlke, Armin/Franz, Willy: Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar. München 1999.

Parsche, Rüdiger/Steinherr, Matthias: Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft in ausgewählten EU-Partnerländern. Band 58 der ifo Studien zur Finanzpolitik. München 1995.

Perridon, Louis: Ansätze und Methodik der Vergleichenden Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1967, S. 677-686.

Piltz, Detlev Jürgen: Die Unternehmensbewertung in der Rechtsprechung. 3., Neubearb. Aufl., Düsseldorf 1994.

ders.: Unternehmerisches Auslandsvermögen und Erbschaftsteuer, IStR 1998, S. 47-49.

Plückebaum, Konrad/Malitzky, Heinz: Umsatzsteuergesetz mit Nebengesetzen und Verordnungen. Köln u.a. (Loseblatt), Stand: 63. Ergänzungslieferung, Dezember 2000.

Pöllath, Reinhard: Steuerreform durch Besteuerung „privater“ Veräußerungsgewinne?, DB 1998, S. 2033-2037.

Prinz, Ulrich: Gewerblicher Grundstückshandel - Entwicklungstendenzen, Problemzonen und verbleibende Gestaltungsmöglichkeiten, DStR 1996, S. 1145-1152.

Rau, Günter/Dürrwächter, Erich: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz. Köln (Loseblatt), Stand: 105. Ergänzungslieferung, März 2001.

Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984.

ders.: Der Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts – Möglichkeiten der Neubesinnung, in: Raupach, Arndt/Tipke, Klaus/Uelner, Adalbert: Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Münsteraner Symposium, Bd. I. Köln 1985, S. 15-132.

Raupach, Arndt/Tipke, Klaus/Uelner, Adalbert: Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Münsteraner Symposium, Bd. I. Köln 1985.

Raupach, Arndt/Böckstiegel, Martin: Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, S. 487-503.

Renner, Bernhard: Grundstücksverkäufe eines Landwirtes – Hilfsgeschäfte oder gewerblicher Grundstückshandel?, ÖStZ 1996, S. 460-463.

ders.: Gewerblicher Grundstückshandel durch Landwirte, ÖStZ 1997, S. 329-332.

Rid, Max: Neubewertung des Grundvermögens?, DStR 1994, S. 1-6.

Risthaus, Anne: Die Pauschalierung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BB 1997, S. 494-505.

Rose, Gerd: Die Steuerbelastung der Unternehmung. Wiesbaden 1973.

ders.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3., vollständig überarb. u. aktualisierte Aufl., Wiesbaden 1995.

ders.: Betrieb und Steuern. Drittes Buch: Die Substanzsteuern. 10., vollständig überarb. Aufl., Wiesbaden 1997.

ders.: Betrieb und Steuern. Fünftes Buch: Grundzüge des Internationalen Steuerrechts. 5., überarb. Aufl., Wiesbaden 2000.

Rudolph, Karl: Die Pauschalierung von Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen, DStZ 1996, S. 101-103.

Saathoff, Jan: Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung von Vermögenszuwächsen im internationalen Vergleich, FR 1998, S. 917-934.

Sagasser, Bernd/Schultze, Pascal: Entwurf des französischen Jahressteuergesetzes für 2000, IStR 1999, S. 746-750.

- Salzmann, Stephan*: Ausgewählte Zweifelsfragen bei Anwendung der Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz nach den §§ 138ff. BewG unter Berücksichtigung der neuen Erbschaftsteuer-Richtlinien, DStR 1999, S. 345-350.
- Sarrazin, Viktor*: Vorschlag einer sechsten EWG-Richtlinie zur Umsatzsteuer-Harmonisierung, UR 1973, S. 209-217.
- Sass, Gert*: Anmerkungen zum Asscher Urteil, DB 1996, S. 1604-1608.
- Sauer, Otto/Ritzer, Herbert/Schuhmann, Helmut*: Handbuch der Besteuerung des Grundbesitzes. Köln (Loseblatt), Stand: 70. Ergänzungslieferung, Mai 2001
- Schaumburg, Harald*: Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht. Berlin 1974.
- ders.*: Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht. 2., völlig überarb. und erw. Aufl., Köln 1998.
- Scheffler, Wolfram*: Grundsätze zur Bewältigung von komplexen betrieblichen Entscheidungen, WiSt 1992, S. 241-246.
- ders.*: Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit. 2., völlig überarb. u. erw. Aufl., München 2002.
- Schimetschek, Bruno*: Die „nachhaltige Tätigkeit“ im Steuerrecht, Finanz Journal 1980, S. 141-142.
- ders.*: Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Finanz Journal 1983, S. 134-136.
- Schlücking, Franz-Josef*: Zur Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung, FR 1984, S. 89-94.
- Schmidt, Peter*: Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer. Zur konsumorientierten Ausgestaltung mehrwertsteuerlicher Erhebungstechnik. Bielefeld 1999.
- Schmidt, Ludwig*: Einkommensteuergesetz, Kommentar. 20., völlig neubearb. Aufl., München 2001.
- Schmidt-Liebig, Axel*: Der Gewerbebetriebsbegriff in §§ 2, Abs. 1, Ziff. 2, 15 Abs. 1. EStG, StuW 1977, S. 302-317.

ders.: Abgrenzung zwischen gewerblichen und privaten Grundstücksgeschäften. Bielefeld 1999.

Schneeloch, Dieter: Steuerbelastungsvergleich, in: Wittmann, Waldemar u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 3 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Teilband 3 R-Z. 5., völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 4017-4028.

Schneider, Dieter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts?, in: Fischer, Lutz (Hrsg.): Unternehmung und Steuer. Wiesbaden 1983, S. 21-37.

ders.: Eine neue Milchmädchenrechnung zur Steuerbelastung der Unternehmensgewinne, HB v. 11/12.08.1989, S. 5.

ders.: Die Messung der Unternehmensteuerbelastung: Methoden und Ergebnisse, BB 1990, S. 534-539.

ders.: Investition, Finanzierung und Besteuerung. 7. Aufl., Wiesbaden 1992.

ders.: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. 6., neu bearb. Aufl., Wiesbaden 1994.

ders.: Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Kein Problem alternativer Leistungsfähigkeitskonzeptionen, sondern ein Tarif- und Transferproblem, DBW 1999, S. 560-563.

ders.: Steuerlast und Steuerwirkung. München/Wien 2002.

Schreiber, U.: Die Besteuerung internationaler Kapitaleinkommen, DBW 1992, S. 829-850.

ders.: Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, StuW 1994, S. 238-254.

Schuch, Josef: Die Reichweite der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags: Gilt im DBA-Recht die „Meistbegünstigung“?, IWB v. 11. September 1996, Fach 11: Europäische Gemeinschaften, Gruppe 2, S. 259-268.

Schürer-Waldheim, Reinhold: Die Aktivierungspflicht anschaffungsnaher Aufwendungen auf Gebäude und das Mietrechtsgesetz (MRG), Finanz Journal 1983, S. 111-118.

Schult, Eberhard: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3., aktualisierte Aufl., München/Wien/Oldenbourg 1998.

Schulze-Osterloh, Joachim: Gute Verluste – Böse Verluste, Ausschluss und Beschränkung des Verlustausgleichs und –abzugs, in: Deutsches Anwaltsinstitut (Hrsg.): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85. Herne, Berlin 1985, S. 267-307.

Schulze-Osterloh, Joachim (Hrsg.): Rechtsnachfolge im Steuerrecht, Bd. 10 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1987.

Schuppich, Martin/Borns, Werner: Teil 4: Österreich, in: Herfurt, Ulrich: Immobilienerwerb in Europa. Bonn 1998, S. 29-43.

Seer, Roman: Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, StuW 1997, S. 283-298.

Seer, Roman: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht, in: Birk, Dieter (Hrsg.): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Bd. 22 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1999, S. 191-216.

Seer, Roman/Schneider, Norbert: Die Behandlung der sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem neuen § 2b EStG, BB 1999, S. 872-878.

Siegel, Theodor: Existenzminimum und Leistungsfähigkeit, DBW 1999, S. 558-560.

Siegel, Theodor/Schneider, Dieter: Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform der Einkommensteuerrechts, DStR 1994, S. 597-604.

Simon, Jürgen/Cors, Klaus G./Troll, Max (Hrsg.): Handbuch der Grundstückswertermittlung. 4., völlig Neubearb. Aufl., München 1997.

Simons, H.: Personal income taxation: The definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago/London 1938.

Smith, Adam: Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen. Vollständige deutsche Übersetzung aus dem Englischen der letzten Originalauflage von: *Smith, Adam*: An inquiry into the nature and causes of wealth of nations. 5. Aufl., London 1789 durch Claus Recktenwald. 8. Aufl., München 1999.

- Smith, James Kevin:* Analyse und Vergleich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach deutschem und amerikanischem Steuerrecht: eine EDV-gestützte Modelluntersuchung zum internationalen Steuerbelastungsvergleich. Frankfurt u.a. 1991.
- Söffing, Günter:* Gewerblicher Grundstückshandel - eine Beurteilungshilfe, DStZ 1996, S. 353-363.
- Spengel, Christoph:* Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland - Frankreich - Großbritannien. Düsseldorf 1995.
- Spörl, Michael:* Immobilienbesteuerung in Mittel- und Osteuropa. Eine kritische Bestandsaufnahme mit Reformvorschlägen. Aachen 2001.
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.):* Statistisches Jahrbuch 1991 für das Ausland. Wiesbaden 1991.
- dies.:* Statistisches Jahrbuch 1997 für das Ausland. Wiesbaden 1997.
- Stellungnahme des Steuerrechtsausschusses des Deutschen Anwaltsvereins e.V.:* Zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes, BB 1993, S. 1711-1712.
- Stern, Volker:* Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland. Heft 91 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. Wiesbaden 2000.
- Stieb, Stephan:* Portugal, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-108.
- Swoboda, Peter:* Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, ZfbF 1967, S. 1-16.
- Theissen, Manuel R.:* Die Gewinnerzielungsabsicht als Besteuerungsmerkmal unternehmerischen Handelns, StuW 1988, S. S. 39-45.
- Thiede, Frank:* Ökonomische Analyse der Körperschaftbesteuerung bei ausländischen Einkünften. Bergisch Gladbach, Köln 1994.
- Thiel, Jochen:* Die neue Erbschaft- und Schenkungsteuer, DB 1997, S. 64-69.

Thömmes, Otmar: Teil 9: Steuerrecht, in: Lenz, Carl Otto (Hrsg.): EG-Handbuch, Recht im Binnenmarkt. 2., überarb. und wesentlich erw. Aufl., Herne/Berlin 1994, S. 561-675.

Thömmes, Otmar/Betten Rijkele: Umwandlungsrecht und Umwandlungsteuerrecht der Niederlande, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar. Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. NL 1-NL 95 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangabe).

Tillmanns, Wolfhard: Besteuerung französischen Grundbesitzes – Teil A: Besteuerung des Erwerbs, IWB v. 10. Dezember 1993, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 957-962.

ders.: Besteuerung französischen Grundbesitzes – Teil B: Laufende Besteuerung, IWB v. 27. Dezember 1993, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 963-976.

ders.: Besteuerung französischen Grundbesitzes – Teil C: Veräußerungsgewinnbesteuerung und erbschaftsteuerlichen Aspekte, IWB v. 10. Januar 1994, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 977-982.

ders.: Rechtsfragen zum französischen Grundbesitz, IWB v. 13. April 1994, Fach 5: Frankreich, Gruppe 3, S. 455-468.

ders.: Das Steuerrecht Frankreichs, IWB v. 28. Juni 1995, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 993-1024 (Teil 1).

ders.: Das Steuerrecht Frankreichs, IWB v. 12. Juli 1995, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1025-1052 (Teil 2).

ders.: Steueränderungen in Frankreich 1997/1998, IWB v. 27. Mai 1998, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1111-1122.

ders.: Steueränderungen in Frankreich 2000/2001, IWB v. 28. März 2001, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1257-1262.

ders.: Umwandlung, Fusion, Scission und Teileinbringung im französischen Handels- und Steuerrecht, in: Widmann, Siegfried/Mayer, Dieter (Hrsg.): Umwandlungsrecht. Umwandlungsgesetz – Umwandlungssteuergesetz, Kommentar. Bonn, Berlin (Loseblatt), Stand: 58. Ergänzungslieferung, März 2001, Band 6, Anhang 3 zum UmwStG, Rz. F 103.1 bis Rz. F 182.10 (ohne aufeinanderfolgende Seitenangabe).

Tillmanns, Wolfhard: Frankreich, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta (Hrsg.): Steuern in Europa, Amerika und Asien. Herne, Berlin (Loseblatt), Stand: 43. Ergänzungslieferung, April 2001, S. 1-117.

Tipke, Klaus: Grundstücksveräußerungen im Steuerrecht. Gewerbebetrieb oder Vermögensverwaltung? Diss. Köln 1974.

ders.: Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen. 2., völlig überarb. Aufl., Köln 2000.

ders.: Die Steuerrechtsordnung. Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechteres Steuersystem. Köln 1993.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur Abgabenordnung 1977 und Finanzgerichtsordnung (ohne Steuerstrafrecht. Köln (Loseblatt), Stand: 94. Ergänzungslieferung, März 2001.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht. 16., völlig überarb. Aufl., Köln 1998.

Troll, Max: Sind die Einheitswerte verfassungswidrig? – Bundesverfassungsgericht verhandelt am 21.10.1986, BddW 189 v. 2. Oktober 1986, S. 4-5.

Troll, Max/Gebel, Dieter/Jülicher, Marc: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar. München (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Februar 2001.

Uelner, Adalbert: Die Problematik der Einheitsbewertung, in: Raupach, Arndt (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Bd. 7 der Schriftenreihe der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Köln 1984, S. 275-291.

Urban, Johannes: Der Werbungskostenabzug bei Wohnraumvermietung, FR 1996, S. 1-9.

Viegener, Johannes: Körperschaftsteuererhöhung in Frankreich, IWB v. 22. Oktober 1997, Fach 5: Frankreich, Gruppe 2, S. 1099-1102.

Vogel, Klaus: Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, S. 180-188.

Vogt, Nikolaus: Grundbuchgebühr bei Umgründungen, ÖStZ 1999, S. 34-36.

Voos, Christoph: Aktuelle Tendenzen bei der Ermittlung des Totalüberschusses bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1999, S. 877-883.

ders.: Niederlande; Steuersätze ab dem 1.1.1999, Aufhebung des Mindeststeuersatzes für beschränkt Steuerpflichtige, IWB v. 9. Juni 1999, Fach 1: Kurznachrichten, S. 345-346.

ders.: Verluste und Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Österreich, IWB v. 23. Juni 1999, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 459-462.

ders.: Register- und Umsatzsteuer auf Grundstücksübertragungen ab Januar 2000 in Frankreich, IWB v. 22. März 2000, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 1231-1236.

Waardenberg van, D.A./Ermel, Anne: Value added taxation in France, in: International Bureau of Fiscal Documentation (Hrsg.): Guides to European Taxation. Volume IV: Value added taxation in Europe. Binder: **: (France, Germany, Greece, Hungary, Ireland. Amsterdam (Loseblatt), Stand: 109. Ergänzungslieferung, April 2001, Fach: France, S. 1-178.

Wacker, Wilhelm H.: Von der international vergleichenden betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur transnational vernetzten Steuerlehre, IStR 1993, S. 245-248.

ders.: Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, IStR 1998, S. 33-43.

Wagner, Franz W.: Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DB 1974, S. 393-398.

ders.: Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung. Berlin u.a. 1978.

ders.: Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax, H./Kern, W./Schröder, H.-H. (Hrsg.): Zeitaspekte betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis. Stuttgart 1989, S. 261-277.

Weiler, Franz: Das Einkommensteuergesetz. Wien 1999.

Weßling, Johannes.: „Enterprise zones“ in Großbritannien, IWB v. 27. April 1994, Fach 5: Großbritannien, Gruppe 2, S. 293-294.

ders.: Steuerliche Abschreibungen in Großbritannien, RIW 1994, S. 56-59.

Wingert, Karl-Dieter: Der XLV. Kongress der International Fiscal Association in Barcelona vom 6. bis 11. Oktober 1991, IWB v. 25. März 1992, Fach 1: IFA-Mitteilungen, S. 1297-1302.

Winter, Willi: Anschaffungsnahe Gebäudeaufwand, GmbHR 1997, R 69.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung vom 2. Juni 1962, in: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Entschlüsse, Stellungnahmen und Gutachten 1949-1973. Tübingen 1974, S. 232-307.

Wittmann, Rudolf: Über Betriebsgrundstücke (Teil 1), ÖStZ 1986, S. 133-134.

ders.: Über Betriebsgrundstücke (Teil 2), ÖStZ 1986, S. 154-156.

Wittmann, Waldemar: Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre. Köln, Opladen 1956.

Wittmann, Waldemar u.a. (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 3 der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. 5., völlig neu gestaltete Aufl., Stuttgart 1993.

Wöhe, Günter: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 20., neu bearb. Aufl., München 2000.

ders. Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in: Fischer, Lutz (Hrsg.): Unternehmung und Steuer. Wiesbaden 1983, S. 5-20.

ders.: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Band I, 1. Halbband: Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren. 6., völlig neu bearb. Aufl., München 1988.

Wolf, Michael: Der Weg zu neuen Einheitswerten oder ihren Alternativen, DStR 1993, S. 541-550.

Wosnitza, Michael/Treich, Corinna: Leistungsfähigkeitskonzeptionen und steuerliche Behandlung des Existenzminimums, DBW 1999, S. 351-368.

Wundsam, Walter/Zöchling, Hans: Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, ÖStZ 1990, S. 100-102.

ders.: Änderungen im Bereich des Umwandlungsrechts durch die Steuerreform 1994, IWB v. 10. Januar 1994, Fach 5: Österreich, Gruppe 3, S. 129-132.

Wysocki, Karl von: Theorie und Praxis internationaler Steuerbelastungsvergleiche in betrieblicher Sicht, MIR 1963, Heft 3/4, S. 29-43.

Zacharias, Erwin/Rinnewitz, Jürgen: Die Grenzziehung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit am Beispiel der Umwandlung von Mietwohnungen in Wohnungseigentum, FR 1984, S. 377-385.

Zitzelsberger, Heribert: Über die Schwierigkeiten mit dem Abbau von Steuersubventionen, StuW 1985, S. 197-206.

ders.: Über Einheitswerte, Verkehrswerte, Ertragswerte und andere Werte im Steuerrecht, in: Kley, Max Dietrich/Sünner, Eckart/Willemsen, Arnold (Hrsg.): Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag: Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Köln 1997, S. 661-671.

Zöchling, Hans: Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“?, ÖStZ 1990, S. 50-51.

ders.: Eingeschränkter Verlustausgleich für Steuerausländer in Österreich, IWB v. 22. November 1995, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 333-336.

Zöchling, Hans/Minihold, Werner: Grundzüge des Steuerrechts in Österreich, IWB v. 9. August 1995, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 315-332.

Zuber, Barbara: Anknüpfungsmerkmale und Reichweite der internationalen Besteuerung. Hamburg 1991.

Züger, Mario: Steuerliche Neuerungen in Österreich, IWB v. 14. Mai 1997, Fach 5: Österreich, Gruppe 2, S. 385-390.

o.V.: Frankreich: Das neue Gesetz über die Besteuerung der Veräußerungsgewinne („Plus-values“), intertax 1976, S. 384-390.

- o.V.*: Aus der steuerlichen Praxis: Zur Einbehaltung der Umsatzsteuer bei der Vermietung von Wohnungen, ÖStZ 1988, S. 299-300.
- o.V.*: Österreich; Betriebstättenverluste deutscher Kommanditisten, IWB v. 24. Dezember 1997, Fach 1: Kurznachrichten, S. 199.
- o.V.*: GrEStG: Die wesentliche Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft, Finanz Journal 1998, S. 3.
- o.V.*: Frankreich; Steueränderungen, IWB v. 26. Januar 2000, Fach 1: Kurznachrichten, S. 405.
- o.V.*, in: International Bureau of Fiscal Documentation/Deutsches Steuerberaterinstitut e.V./Fachinstitut des Deutschen Steuerberaterverbandes (Hrsg.): Steuerberater-Handbuch Europa. Bonn (Loseblatt), Stand: 22. Ergänzungslieferung, Juli 2001, Fach C: Frankreich, S. 1-63..
- o.V.*: Steuerteil des Budgetbegleitgesetzes 2001/2002, ÖStZ 2000, S. 538-563.
- o.V.*: Ratifikationsverfahren neuer DBA-Kanada, -Österreich und -Malta (Länderbericht), IStR 2001, S. 2*.

B. Rechtsquellenverzeichnis

I. Gesetzesmaterialien

1. Supranationales Recht

Richtlinien

Richtlinie 90/434/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl. EG Nr. L 225 vom 20. August 1990, S. 1-5.

Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung des Rechtsverkehrs der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Abl. EG Nr. L 145, S. 1-40; Abl. EG Nr. L 157, S. 23; Abl. EG Nr. L 173, S. 27; Abl. EG Nr. L 242, S. 22-23; Abl. EG Nr. L 262, S. 44.

Doppelbesteuerungsabkommen

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959, BStBl. I 1961, S. 342-359 i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969, BStBl. I 1970, S. 901 und des Zusatzabkommens vom 28. September 1989, BStBl. I 1990, S. 413.

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959, BStBl. I 1960, S. 381-396 mit der Ergänzung des Zusatzprotokolls vom 13. März 1980, BStBl. I 1980, S. 647-648 und des Zusatzprotokolls vom 21. Mai 1991, BStBl. I 1992, S. 95.

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und Grundsteuern vom 4. Oktober 1954, BStBl. I 1955, S. 369-374 i.d.F. des Änderungsabkommens vom 8. Juli 1992, BStBl. I 1994, S. 227.

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern vom 4. Oktober 1954, BStBl. I 1955, S. 375-377.

2. Nationales Recht

a. Bundesrepublik Deutschland

Abgabenordnung (AO 1977) vom 16. März 1976 (BGBl. I, S. 613) zuletzt geändert durch das Altersvermögensgesetz vom 26. Juni 2001 (BGBl. I, S. 1310).

Begründung zum Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936, RStBl. v. 19. Juni 1937, S. 693-717.

Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zum Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/2114, S. 1-7.

Beschlussempfehlung (7. Ausschuss) zum Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/2104, S. 1-30, S. 1-2.

Bewertungsgesetz (BewG) vom 1. Februar 1991 (BGBl. I, S. 230) zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 19. Oktober 2001 (BR-Drs. 821/01, S. 1).

Eigenheimzulagengesetz (EigZulG) vom 26. März 1997 (BGBl. I, S. 734) zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Eigenheimzulagengesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1810).

Einkommensteuergesetz 1997 (EStG 1997) vom 16. April 1997 (BGBl. I, S. 821) zuletzt geändert durch das Altersvermögensgesetz vom 26. Juni 2001 (BGBl. I, S. 1310).

Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920, RGBl. I 1920, S. 359-378.

Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG), <http://www.pinkernell.de/fortentw.pdf>, S. 1-78.

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) vom 27. Februar 1997 (BGBl. I, S. 378) zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1790).

Gesetz des Deutschen Bundestages: Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BR-Drs. 821/01, S. 1.

Gesetz über Grunderwerbsteuerbefreiung bei der Änderung der Unternehmensform und zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes v. 12. Mai 1970, BStBl. I 1970, S. 752-753.

Gesetzesentwurf der CDU, CSU und FDP: Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes, BT-Drs. IV/1590, S. 1-50.

Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 11. Juni 1996: Entwurf eines Jahressteuergesetzes, BT-Drs 13/4839, S. 1-93.

Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FPD. Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushalts (Haushaltsbegleitgesetz 1983), BT-Drs. 9/2074, S. 1-121.

Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drs. 14/23, S. 1-204.

Gesetzesentwurf des Bundesrates: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), BT-Drs. 9/251, S. 1-31.

Gewerbsteuergesetz (GewStG) vom 19. Mai 1999 (BGBl. I, S. 1010) zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1790).

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) vom 26. Februar 1997 (BGBl. I, S. 418) zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1790).

Grunderwerbsteuergesetz vom 25. Mai 1970 (GrEStG 1970), BStBl. I 1970, S. 951-969.

Grundsteuergesetz (GrStG) vom 7. August 1973 (BGBl. I, S. 965) zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1790).

Jahressteuergesetz (JStG) 1997, BR-Drs. 804/96, S. 1-57.

Körperschaftsteuergesetz 1999 (KStG 1999) vom 22. April 1999 (BGBl. I, S. 817) zuletzt geändert durch das Altersvermögensgesetz vom 26. Juni 2001 (BGBl. I, S. 1310).

Solidaritätszuschlagsgesetz 1995 vom 23. Juni 1993 (BGBl. I, S. 944) zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1978).

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl. I 1999, S. 402-496.

Umsatzsteuergesetz (UStG) vom 9. Juni 1999 (BGBl. I, S. 2601) zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I, S. 1790).

Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I, S. 3267) zuletzt geändert durch das Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I, S. 1433).

b. Vereinigtes Königreich der Niederlande

Uittreksel Gemeentewet vom 14. Februar 1992 (Stb. 96) zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2000 (Stb. 610).

Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting vom 19. Dezember 2000 (Stcrt. 250).

Wet Inkomstenbelasting 2001 vom 11. Mai 2000 (Stb. 215) zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2000 (Stb. 2001).

Wet op belastingen van rechtsverkeer vom 24. Dezember 1970 (Stb. 611) zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 2000 (Stb. 570).

Wet op de dividendbelasting 1965 vom 23. Dezember 1965 (Stb. 621) zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 2000 (Stb. 570).

Wet op de omzetbelasting 1968 vom 28. Juni 1968 (Stb. 329) zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 2000 (Stb. 569).

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vom 8. Oktober 1969 (Stb. 445) zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2000 (Stb. 628).

Wet waardering onroerende zaken vom 15. Dezember 1994 (Stb. 874) zuletzt geändert durch Gesetz vom 14. Dezember 2000 (Stb. 569).

c. *Republik Frankreich*

Code général des impôts verkündet durch Verordnung vom 6 April 1950 in der Fassung des Loi de finance pour 2001, N° 2000-1352 du 30. Decembre 2000, J.O. (Lois et décrets) du 31. decembre 2000.

Loi de finances pour 1999, N° 98-1266 du 30. Decembre 1998, J.O. (Lois et décrets) du 31 decembre 1998.

d. *Republik Österreich*

Abgabenänderungsgesetz 1982 (AbgÄG 1982), BGBl. Nr 570/1982, abgedruckt in: Doralt, Werner (Hrsg.): Kodex des österreichischen Rechts. 28. Aufl., Wien 1998, S. 21-22.

Bodenwertabgabegesetz 1960, BGBl. Nr. 285/1960, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögensschaften (Bewertungsgesetz 1955 - BewG 1955) BGBl. I 148/1955, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955), BGBl. I Nr. 149/1955, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer (Grunderwerbsteuergesetz 1987 - GrEStG 1987), BGBl. I Nr. 309/1987, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 23. August 1994 über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994), BGBl. I Nr. 663/1994, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 28. Juni 1961 betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben

(Bundesabgabenordnung - BAO), BGBl. 194/1961, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 28. Juni 1990, mit dem das Handelsgesetzbuch, das Aktiengesetz 1965, das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das Kapitalberichtigungsgesetz, die Vergleichsordnung, das Kreditwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz und das Arbeitsverfassungsgesetz geändert werden (Rechnungslegungsgesetz - RLG), BGBl. Nr. 475/1990, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 30. Dezember 1991 mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden (Umgründungssteuergesetz - UmgrStG), BGBl. I Nr. 699/1991, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 30. Juni 1955 betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. I Nr. 141/1955, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl. I Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988), BGBl. I Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000 (BGBl. I Nr. 142/2000).

II. Urteile

1. Supranationales Recht

EuGH v. 27. Juni 1996, Rs. C-107/94, IWB v. 24. Juli 1996, Fach 11a: Rechtsprechung, S. 115-124.

EuGH v. 3. Februar 2000, Rs. C-12/98, IStR 2000, S. 118-119.

2. Nationales Recht

a. Bundesrepublik Deutschland

Bundesverfassungsgericht

- BVerfG v. 23. Oktober 1951, 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, S. 14-69.
 BVerfG v. 24. Juli 1962, 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, S. 221-263.
 BVerfG v. 14. Februar 1968, 2 BvR 557/62, BVerfGE 23, S. 98-113.
 BVerfG v. 9. Juli 1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 23, S. 302-314.
 BVerfG v. 15. Juli 1969, 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, S. 321-400.
 BVerfG v. 28. Januar 1970, BVerfGE 27, S. 375-399.
 BVerfG v. 12. Oktober 1976, 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, S. 1-12.
 BVerfG v. 22. März 1983, 2 BvR R 475/78, BVerfGE 63, S. 343-395.
 BVerfG v. 6. Dezember 1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, S. 325-359.
 BVerfG v. 29. Mai 1990, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, S. 60-105.
 BVerfG v. 22. Juli 1991, 1 BvR 313/88, HFR 1992, S. 423-424.
 BVerfG v. 22. Juni 1995, 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655-671.
 BVerfG v. 8. Januar 1999, 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, S. 152-156.
 BVerfG v. 9. Mai 2001, XI B 151/00, DStR 2001, S. 1109-1112.

Reichsfinanzhof

- RFH v. 30. Juni 1942, I 51/42, RStBl. 1942, S. 988-989.
 RFH v. 18. Februar 1943, II 140/42, RStBl. 1943, S. 473-475.

Bundesfinanzhof

- BFH v. 2. September 1954, IV 561/53 U, BStBl. III 1954, S. 302.
 BFH v. 31. März 1955, IV 134/54 U, BStBl. III 1955, S. 150-151.
 BFH v. 28. September 1961, V 59, BStBl. II 1962, S. 32.
 BFH v. 25. Mai 1970, I R 109/68, BStBl. II 1970, S. 660-662.

- BFH v. 29. März 1973, I R 153/73, BStBl. II 1973, S. 661-663.
- BFH v. 20. Februar 1975, IV R 170/70, BStBl. II 1975, S. 531-532.
- BFH v. 27. Januar 1977, I R 48/75, BStBl. II 1977, S. 388-389.
- BFH v. 12. Juni 1978, GrS 1/77, BStBl. II 1978, S. 620-626.
- BFH v. 4. März 1980, VIII R 150/76, BStBl. II 1980, S. 389-393.
- BFH v. 11. März 1980, VIII R 151/76, BStBl. II 1980, S. 740-741.
- BFH v. 17. Februar 1981, VIII R 95/80, BStBl. II 1981, S. 466-468.
- BFH v. 17. März 1981, VIII R 149/78, BStBl. II 1981, S. 522-527.
- BFH v. 19. Mai 1982, I R 257/78, BStBl. II 1982, S. 768-771.
- BFH v. 24. November 1982, I R 51/82, BStBl. II 1983, S. 365-367.
- BFH v. 18. November 1986, VIII R 301/83, BStBl. II 1987, S. 261-262.
- BFH v. 30. Juni 1987, VIII R 353/82, BStBl. II 1988, S. 418-421.
- BFH v. 11. Dezember 1987, III R 191/85, BStBl. II 1988, S. 300-301.
- BFH v. 6. April 1990, III R 28/87, BStBl. II 1990, S. 1057-1059.
- BFH v. 20. November 1990, VIII B 102/89, BFH/NV 1991, S. 304-305.
- BFH v. 23. Januar 1991, X R 105–107/88, BStBl. II 1991, S. 519-521.
- BFH v. 16. April 1991, VIII R 74/87, BStBl. II 1991, S. 844-846.
- BFH v. 12. Juni 1991, XI R 23/90, BStBl. II 1992, S. 135-137.
- BFH v. 19. Februar 1993, V L 470/91, BStBl. II 1993, S. 551-559.
- BFH v. 24. November 1993, X R 28/93, BStBl. II 1994, S. 322-323.
- BFH v. 3. Juli 1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617-622.
- BFH v. 12. September 1995, IX R 140/92, BStBl. II 1995, S. 839-840.
- BFH v. 7. Dezember 1995, IV R 112/92, BStBl. II 1996, S. 367-368.
- BFH v. 13. Dezember 1995, XI R 43-45/89, BStBl. II 1996, S. 232-239.
- BFH v. 22. November 1995, II R 26/92, BStBl. II 1996, S. 162-166.
- BFH v. 24. Januar 1996, XR 255/93, BStBl. II 1996, S. 303-306.
- BFH v. 7. März 1996, IV R 2/92, BStBl. II 1996, S. 369-374.

Finanzgerichte

- FG Bremen v. 5. Dezember 1997, 10 V 5576/97, EFG 1998, S. 366-367.
- FG Düsseldorf v. 12. Oktober 1999, 17 V 4982/99 A(E), EFG 2000, S. 70-72.

b. Vereinigtes Königreich der Niederlande

Hoge Raad (Oberster Niederländischer Gerichtshof) v. 28. Mai 1997, BNB 1997, S. 279-280.

c. Republik Österreich

VwGH v. 7. November 1978, ÖstZB 1979, S. 139.

III. Verwaltungsvorschriften

1. Bundesrepublik Deutschland

Allgemeine Verwaltungsvorschriften

Einkommensteuer-Richtlinien 1999 (EStR 1999) vom 14. Dezember 1999 (BStBl. I, Sondernummer 3).

Erbschaftsteuer-Richtlinien (ErbStR) vom 21. Dezember 1998 (BStBl. I, Sondernummer 2, S. 2).

Gewerbsteuer-Richtlinien 1998 (GewStR 1998) vom 21. Dezember 1998 (BStBl. I, Sondernummer 2, S. 91).

Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 (KStR 1995) vom 15. Dezember 1995 (BStBl. I, Sondernummer 1).

Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens (BewRGr) vom 19. September 1966 (BStBl. I, S. 890).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (UStR 2000) vom 10. Dezember 1999 (BStBl. I, Sondernummer 2).

Bundesminister der Finanzen (bis 1993)/Bundesministerium für Finanzen (ab 1994)

Bundesminister der Finanzen: Schreiben betr. ertragsteuerliche Behandlung von Mietereinbauten und Mieterumbauten; hier: Anwendung der Grundsätze der BFH-Urteile vom 26. Februar 1975, I R 32/73 und I R 184/73 (BStBl. II 1975, S. 443) v. 15. Januar 1976, IV B 2 – S 2133 – 1/76, BStBl. I 1976, S. 66-67.

Bundesminister der Finanzen: Schreiben betr. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel v. 20. Dezember 1990, IV B2-S 2240-61/90, BStBl. I 1990, S. 884-888.

Bundesminister der Finanzen: Schreiben betr. Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden v. 16. Dezember 1996, IV B 3 – S 2211 – 69/96, BStBl. I 1996, S. 1442-1445.

Bundesminister der Finanzen: Schreiben betr. Anwendung des Werbungskosten-Pauschbetrags nach § 9a S. 1 Nr. 2 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung v. 23. September 1997, IV B 3 – S 2214 – 40/97 BStBl. I 1997, S. 895-898.

Bundesministerium für Finanzen: Schreiben betr. Neufassung des OECD-Musterabkommens 2000 v. 9. Januar 2001 mit Anlage des OECD-Musterabkommens 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2000), IV B 6 - S 1315 - 4/00, BStBl. I 2001, S. 72-80.

Finanzministerien

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder): Erlass betr. Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 31. März 1992, S 3190 - 56 - V A 4, BStBl. I 1992, S. 342-365.

Finanzministerium Baden-Württemberg: Erlass betr. sog. formwechselnder Umwandlungen nach dem UmwBerG vom 12. Dezember 1994, S 4500/43, BB 1995, S. 82.

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder): Erlass betr. Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 13a und des § 19a ErbStG, S 3182 - 20 - V A 2, BStBl. I 1997, S. 673-688.

Oberfinanzdirektionen

OFD Köln: Rundverfügung betr. Feststellung der Grundbesitzwerte für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ab 1.1.1996 und für die Grunderwerbsteuer ab 1.1.1997 (Bedarfsbewertung) vom 20. Februar 1998, S 3014 – 18 – St 15 H, DStR 1998, S. 721-723.

2. Republik Österreich

Verordnung des öBMF vom 18. Mai 1990 betreffend Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand bei Gebäuden (Bauherrenverordnung), abgedruckt in: Doralt, Werner (Hrsg.): Kodex des österreichischen Rechts. 28. Aufl., Wien 1998, S. 102-103.

Schreiben des öBMF vom 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90: „Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft“, abgedruckt in: Kohler, Gerhard: Die Einkommenbesteuerung natürlicher Personen. 2. Aufl., Wien 1995, 546-570.

Erlass des öBMF vom 20. Mai 1998: Gesetzliche Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlusten, ÖStZ 1998, S. 357-362.

3. Vereinigtes Königreich der Niederlande

Staatssecretaries van Financiën: besluit v. 7. Mai 1998, DB 98/69, VN 29.10 v. 11. Juni 1998, S. 2467-2469.

Eidesstattliche Erklärung

Ich versichere, dass ich die vorstehende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe angefertigt und mich anderer als der im beigefügten Verzeichnis angegebenen Hilfsmittel nicht bedient habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Kempen, den 2. Mai 2002

Christoph Voos